

# liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

6. Ausgabe, 2. Jahrgang

[redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li), [www.liechtenstein-journal.li](http://www.liechtenstein-journal.li)

2/2010

- 33 **editorial**  
**Jürgen Wagner**
- 34 **beiträge**  
**Jürgen Wagner** Die strafbefreiende Selbstanzeige
- 36 **Jürgen Wessing** Nebenfolgen der Selbstanzeige
- 41 **Mark van Thiel** Anlagebetrug hat immer Konjunktur
- 44 **Dr. Patrick Knörzer und Birgit Stöckl**  
Verlustverwertung im liechtensteinischen Steuerrecht  
vor und nach der geplanten Steuerrechtsrevision
- 50 **Rainer Marxer** Unternehmenssteuerrecht  
für einen attraktiven Steuerstandort Liechtenstein
- 53 **veranstaltungen**  
**Universität Zürich** Rückblick: 1. Zürcher Stiftungsrechtstag –  
Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa,  
16. April 2010
- 54 **Hochschule Liechtenstein** Rechtsprechtage
- 57 **aktuelles**
- 61 **gesetzgebung**
- 63 **meldungen**
- 65 **das aktuelle urteil**  
Fürstlicher Oberster Gerichtshof 3.12.2009, 2R EX.2008.1496

trust meets  
trust meets and  
needs trust  
needs trust

schw<sup>ö</sup>rzler

Rechtsanwälte | Attorneys at Law

## editorial

I. Die deutsche Sozialdemokratie, die ja als Partei der Geringverdiener angeblich noch nie etwas mit Steuerhinterziehern am Hut hatte, will nun die Strafbefreiung bei Steuerhinterziehung abschaffen. In der Begründung des Gesetzentwurfs der SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag (Bundestags-Drucksache 17/1411) hiess es dazu, dass eine entschlossene Bekämpfung der Steuerkriminalität mit dem «generellen Verzicht auf den Strafanspruch des Staates unvereinbar» sei. Die Vorschrift des § 371 D-Abgabenordnung besteht seit dem Jahr 1911. Als fiskalische Vorschrift dient sie nicht ganz unerheblich den Einnahmen des Staates. Das übersieht die SPD, ist sie ja nicht mehr an der Regierung, sondern in der Opposition, die ja bekanntlich Geld ausgibt, das sie nicht hat.

II. Die Schweiz will auch noch nach dem Gezerre um den UBS-Staatsvertrag politisch handlungsfähig sein. Sie kümmert sich nun aktiv um sog. Diktatorengelder. Freilich andersherum als Jahrzehnte zuvor: Nun bemüht man sich mittels einer Gesetzesrevision der Rechtshilfe, «Plünderschätze von fremden Diktatoren an die betrogenen Völker» zurückzuführen. Man rühmt sich, mit bisher ca. 1,7 Mrd. CHF rückerstatteten Schwarzgeldern an der Weltspitze zu stehen, ohne freilich zu erwähnen, dass man zuvor bei der Entgegennahme solcher schmutzigen Gelder ebenfalls Weltspitze war. Der Geist muss eben zur Not mit Gewalt, List und Tücke zurück in die Flasche.

III. Liechtenstein erlebt (einmal wieder) aufregende gesetzgeberische Aktivitäten: Nach der heftig umstrittenen und mehrjährig diskutierten Stiftungsrechtsreform nun die endgültige Gesetzesvorlage der Regierung an das Parlament (BuA Nr. 48/2010 vom 4. Mai 2010) bezüglich der Totalrevision des Steuergesetzes. Parallel zum mutigen Vorhaben, ein Steuergesetz total zu revidieren, platzte Anfang Juni die Nachricht, es «drohe» ein Steuerdialog mit der EU. Diese möchte mit der Schweiz und Liechtenstein einen Dialog über einen Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung aufnehmen. Selten ist Steuerrecht so spannend.

*Einen schönen Sommer wünscht*



Ihr  
Jürgen Wagner, LL.M.  
Redaktion **liechtenstein-journal**  
[redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li)

Redaktion **liechtenstein-journal**  
[redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li)

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zur Zeitschrift **liechtenstein-journal**, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum allgemeinen «Niveau» zusenden. Wir schliessen nicht aus, geeignete Kritik auch abzudrucken.

#### Ausgabe

2. Jahrgang, Ausgabe 6, Juni 2010

#### Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz (JW)  
Postfach 803, Abtswingertweg 4, 9490 Vaduz, Liechtenstein  
[redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li)

#### Mitschreibende dieser Ausgabe

Mark van Thiel, Zürich; Jürgen Wessing, Düsseldorf; Jürgen Wagner, Konstanz/Zürich/Vaduz; Rainer Marxer, Schaan; Birgit Stöckl, Vaduz; Patrik Knörzer, Vaduz; Alexander Lins, Vaduz

#### Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. Martin Schauer, Wien  
Prof. Dr. Dominique Jakob, Zürich  
Dr. Alexander Lins, LL.M., Vaduz

#### Anzeigen und Abonnements

Gutenberg AG, Feldkircher Strasse 13, 9494 Schaan, Liechtenstein  
Telefon +423 239 50 50, [office@gutenberg.li](mailto:office@gutenberg.li)

#### Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, 9495 Triesen, Liechtenstein

#### Satz, Druck

Gutenberg AG, 9494 Schaan, Liechtenstein



Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint viermal jährlich. Bezugspreis im Jahresabonnement (vier Ausgaben) CHF 98.–, Bezugspreis Einzelausgabe CHF 29.– (inkl. MwSt.)

Die nächste Ausgabe der Zeitschrift **liechtenstein-journal** erscheint am 15. September 2010.

Darin unter anderem:

- Themen aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung
- Beiträge zum Stiftungsrecht und zum Internationalen Zivilprozessrecht
- sowie weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins

## beiträge

# Die strafbefreiende Selbstanzeige

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz<sup>1</sup>

*Im letzten Heft wurde ein ausführlicher Veranstaltungsbericht zum Informations-Symposium «Es werden andere Zeiten eingeläutet» (26.2.2010 in Zürich) angekündigt. Stattdessen haben wir uns entschlossen, einen Beitrag zu verfassen, der sich mit den grundlegenden Aspekten der Selbstanzeige befasst. Wie auch beim Symposium werden hier ein paar grundlegende und dennoch sehr aktuelle Gedanken erläutert.*

Angesichts des florierenden CD-Handels ist die sog. Strafbefreiende Selbstanzeige wieder in das Zentrum des steuerlichen Interesses, andere sagen ins Gerede gekommen. Steueranwälte beschäftigen sich in der Praxis mit tausenden Mandanten, die über Selbstanzeige nachdenken und diese oftmals auch abgeben. Politiker, die meist von der Sache wenig verstehen, fordern gar die Abschaffung dieser einmaligen steuerlichen Vorschrift. Hier sollen ein paar grundsätzliche Erläuterungen aus und für die Praxis angefügt werden.

### 1. Deutschland: Nicht nur Steuerhölle

Im deutschen Steuerrecht, das Bürger anderer Staaten gerne mit Begriffen wie «Steuerhölle» belegen, gibt es erstaunliche Wohltaten. Nicht nur das Ehegattensplitting ist gesetzestech-nisch besser gelungen als in anderen Staaten, die immer noch von der «Heiratsstrafe» sprechen. Auch der private Vermögenszuwachs, etwa durch den Gewinn aus einer Immobilien-transaktion innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren bleibt in Deutschland steuerfrei. Ausserhalb der Spekulationsfristen ist eine «Handänderungssteuer» in Deutschland unbekannt.

Eine weitere «Wohltat» besteht in dem Instrument der «strafbefreienden Selbstanzeige», die gerade in den letzten Monaten wieder eine Renaissance erlebt hat. Ginge es nach den Vertretern der SPD-Opposition, würde diese seit hundert Jahren bestehende Vorschrift abgeschafft.<sup>2</sup>

### 2. Ablasshandel

Die einzigartige Möglichkeit im deutschen Strafrecht<sup>3</sup>, sich «freizukaufen», hält § 371 Abgabenordnung (AO) bereit. Die Vorschrift wurde im Jahr 1911 eingeführt und hat landesrechtliche Wurzeln, die bis ins Jahr 1874 zurückreichen. Sofern eine Steuerhinterziehung noch nicht «entdeckt» ist (sog. «Sperrwirkung»), kann der Täter einer Steuerhinterziehung durch Offenlegung sämtlicher relevanter Informationen und Nachzahlung des geschuldeten Betrages straffrei werden. Er zahlt also keine Strafe, sondern lediglich (zusätzlich) Hinterziehungszinsen iHv 6 % p.a. Das deutsche Recht versucht damit, ein vollendetes Delikt «rückabzuwickeln», eine Nachsteuer wird nicht erhoben. Für verjährte Zeiträume dürfen keine Steuern mehr erhoben werden, was von Amts wegen zu beachten ist.

Die Vorschrift beruht (ausschliesslich) auf fiskalischen Erwägungen.<sup>4</sup> Sie gewährt Straffreiheit nicht als Belohnung für bessere Einsichten, sondern als Anreiz zur Aufdeckung bisher verschlossener Steuerquellen, so der Bundesgerichtshof in Strafsachen.<sup>5</sup> Zudem soll dem Täter durch die Möglichkeit der Selbstanzeige die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ermöglicht werden.<sup>6</sup> Der staatliche Strafanspruch ist auflösend bedingt durch die Nachzahlung der Steuer innerhalb der zu setzenden Frist.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Der Autor ist seit über 15 Jahren mit steuerlichen Themen in Theorie und Praxis befasst, u.a. in der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein und als Chefredakteur der Zeitschrift «steueranwaltsmagazin» sowie als Bearbeiter der jährlich erscheinenden Tagungsbände «Steueranwalt International» und «Steueranwalt».

<sup>2</sup> Gesetzesentwurf der SPD, Bundestags-Drucksache 17/1411, Mai 2010.

<sup>3</sup> Die Vorschrift des § 371 AO ist eine strafrechtliche Vorschrift, sie bildet einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, s. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Anm. 32 ff. zu § 371 AO.

<sup>4</sup> BGHSt 35, 36; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Anm. 19 ff. zu § 371 AO.

<sup>5</sup> BGHSt 12, 100.

<sup>6</sup> BGHSt 3, 375.

<sup>7</sup> Jäger in Klein, AO, Anm. 1, 4, 80 zu § 371 AO; BGHSt 7, 336.

### 3. Für wen ist die strafbefreiende Selbstanzeige geeignet?

Eine einfache Antwort auf diese Frage gibt es nicht. Wie gerade erwähnt, muss das Geld für die Nachzahlung flüssig und vollständig vorhanden sein. Ausserdem muss man die strafbefreiende Selbstanzeige wollen, da man sich schliesslich weitreichend outet und – das versteht sich eigentlich von selbst – künftige Erträge ordnungsgemäss versteuern muss.

Es handelt sich in vielen Fällen um Gelder aus versteuertem Vermögen, das seit mehr als 10 Jahren im Ausland liegt. Die Aussage «bisher ist alles gutgegangen» ist eine scheinbare Beruhigung – mehr nicht. Verschwiegenes Vermögen hat also für «Nicht-Kriminelle» keine Zukunft.

Wer also sind die Steuerhinterzieher? Teilweise sind es Menschen, die keinerlei Steuern zahlen wollen, unabhängig davon, welches Land welchen Steuersatz anbietet. «Drei bis vier Prozent aller steuerpflichtigen Bürger», so der ehemalige Präsident der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Dietrich Meyding, würden alles tun, um sich ihrer Steuerpflicht zu entziehen.<sup>8</sup> «Wildsäue sind das», so Meyding vor dem Graf-Ausschuss des baden-württembergischen Landtages im November 1995. Der überwiegende Anteil der Steuerhinterzieher, die ihr Geld im Ausland (also bspw. in der Schweiz oder Liechtenstein) halten und die Erträge nicht versteuern, haben das Geld allerdings legal erworben. Meist liegt es bereits Jahrzehnte in einer Stiftung oder auf einem Konto. Die Inhaber sind daher meist betagte Menschen, die auch ansonsten über genügend Geld verfügen.

Alle Steuerhinterzieher daher als raffgierige und schwerreiche Betrüger darzustellen, entspricht einer sehr einseitigen Sichtweise, die seit «Zumwinkel» in den Medien unreflektiert übernommen wird. In zahlreichen Fällen handelt es sich allerdings um «Altgeld», das teilweise noch vor dem Zweiten Weltkrieg in der Schweiz angelegt wurde. «Die UBS bzw. der frühere Bankverein hatte seit vielen Jahren eine angestammte Klientenschaft, deren Eltern oder Grosseltern vor dem Weltkrieg in die USA geflohen waren. Diesen zumeist jüdischen Kunden habe man während Jahren und zu wiederholten Malen versprochen, dass das Schweizer Bankkundengeheimnis unantastbar sei», so Rechtsanwalt Altenburger in der NZZ vom 7. Juni 2010.<sup>9</sup> Auch wenn es wenige Fälle sein mögen: Es ist eine Ironie der Geschichte, dass Opfer des Holocausts oder einfach Menschen, die aus oder nach Kriegszeiten ihr Geld vor einem verbrecherischen Regime in den sicheren Hafen Schweiz retteten, nun von vielen Staaten als Kriminelle zur Kasse geben werden sollen.

### 4. Das Entdeckungsrisiko

Ob es der geplante Ankauf von Informationen aus geklauten Bankdaten oder das allgemeine Lebensrisiko ist: Das Entdeckungsrisiko ist nicht kalkulierbar. Das Langzeitdelikt Steuerhinterziehung erhöht Jahr für Jahr das Risiko der zufälligen Tatentdeckung. Weitere CDs erhöhen das sowieso vorhandene Entdeckungsrisiko um ein Vielfaches. Der systemische (Risiko)-Faktor Mensch ist bei allen Datenschutzanstrengungen nicht auf Null zu reduzieren. Aber auch zu «normalen Zeiten» liegt das Entdeckungsrisiko im Mitmenschlichen: Die besten Informationsquellen der Finanzverwaltung sind getrennte Ehefrauen, verschmähte Geliebte, geschasste Arbeitnehmer und die liebe Verwandtschaft. In einer Hinterziehergemeinschaft reisst die Selbstanzeige des einen alle anderen mit hinein. Die Selbstanzeige kommt also immer nur einem zugute, für die anderen verwirklicht sich das darin enthaltene Risikopotential.

Letztlich kommt die Selbstanzeige mit ihrer Straffreiheit denjenigen entgegen, die sich nicht dem Risiko eines Strafverfahrens aussetzen wollen. «Die Erfahrung belegt, dass der Mandant ohne ein derartiges Risiko die Probleme lösen will. Er will die Steuern zahlen. Er will nicht bestraft werden. Er will, dass dies nicht in einer öffentlichen Gerichtsverhandlung ausgebreitet wird. Er will die stillschweigende Erledigung.», so der Kölner Steueranwalt Michael Streck.<sup>10</sup>

### 5. Wie funktioniert die Selbstanzeige?

Es gibt ein paar einfache Grundsätze, nach denen man sich richten kann.<sup>11</sup> Die Details sollten unbedingt einem Berater oder Vertreter in steuerlichen Angelegenheiten überlassen werden, d. h. einem Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

Zunächst muss eine Selbstanzeige so formuliert werden, dass das Finanzamt sofort Steuerbescheide fertigen kann. Eine gesetzliche Form ist nicht vorgeschrieben. Der wesentliche Inhalt ist also die Steuerart, der Zeitraum und die Summe der bisher

<sup>8</sup> Wagner, Berater-Handbuch Schweiz und Liechtenstein, München, 1996, S. 3.

<sup>9</sup> NZZ vom 7.6.2010 («Bittere Ironie der Geschichte»). Dies ist eine weitere Facette der Problematik, nicht ihre detaillierte Beschreibung.

<sup>10</sup> Aktuell, anschaulich und instruktiv nun Streck, Steueranwaltschaftliche Beratung in Fällen des illegalen Datenhandels – Handwerkszeug und Probleme, NJW 2010, 1326 ff

<sup>11</sup> Streck, a.a.O., S. 1328.

nicht versteuerten Einkünfte. Unwichtig hingegen ist die Frage, wo das verschwiegene Vermögen bisher «geparkt» war.

Adressat der Selbstanzeige sollte nicht die Staatsanwaltschaft, die Betriebsprüfung oder die Steuerfahndung sein, sondern unbedingt das sachlich und örtlich zuständige Veranlagungsfinanzamt. Bei Schenkung- und Erbschaftsteuer sind meist andere Finanzämter zuständig, die dann wiederum der richtige Adressat sind.

Täter und Teilnehmer der Tat müssen die Anzeige gemeinsam abgeben. Hier ist sorgfältig darauf zu achten, dass alle Tatbeteiligten, also auch Ehepartner und Kinder, die Anzeige mit abgeben. Der Ehepartner hat meist die falsche Steuererklärung mit unterschrieben. Kinder können Gehilfen sein, wenn sie das verschwiegene Konto kennen oder es gar mit verwalten.

Selbstanzeige kann auch «in Stufen» erfolgen, etwa wenn der Mandant sich entschlossen hat, Selbstanzeige abzugeben, die Bank aber noch Monate braucht, Ertragnisaufstellungen<sup>12</sup> zu erstellen. Der Anzeigende, die Einkunftsarten und die Zeiträume sind anzugeben. Die nachzuerklärenden Einkünfte können geschätzt werden. Bei der Schätzung ist eine solche zu eigenen Lasten anzuraten. Zu viel gezahlte Beträge werden zurückerstattet. Das Finanzamt sollte dann gebeten werden, eine Frist für die Nachreichung der konkreten Zahlen zu gewähren. Ein Strafverfahren wird eingeleitet, es hindert nicht die Wirksamkeit der Selbstanzeige.

## 6. Entdeckungsrisiken heute und in der Zukunft

Alltägliche Gefahren für die Entdeckung verschwiegenen Vermögens lauern bei jedem Vermögenstransfer über die Grenze, sei es in bar oder per Überweisung. Mitwisser im persönlichen Umfeld sind besonders gefährlich, da sie auskunftsbereit werden, sobald sich die persönliche Beziehung zum Inhaber des verschwiegenen Vermögens eintrübt. Hier sind insbesondere Ex-Ehepartner, Ex-Geliebte oder ehemalige Mitarbeiter an vorderster Front. Aber auch Zufallsfunde bei Dritten, sei es bei Banken oder Geschäftspartnern sind besonders gefährlich.

Auskünfte im Rahmen der Amtshilfe oder der Rechtshilfe setzen bisher jedenfalls einen Anfangsverdacht voraus. Die neu abgeschlossenen Auskunftsabkommen und die überarbeiteten DBA verzichten jedoch vielfach darauf. Schliesslich werden künftig Banken, Treuhänder oder andere Finanzintermediäre nicht mehr sicher sein können, ihre Daten mit absoluter Sicherheit vor untreuen Mitarbeitern schützen können. Hinzu kommt perfiderweise ein staatlich angeheizter «Markt» für Informationen aller Art. Die theoretische Möglichkeit, dass es zu einem Verwertungsverbot kommen könnte, nützt in diesem Zusammenhang nicht viel – das Risiko ist und bleibt unkalkulierbar.

<sup>12</sup> Hier haben viele Banken das Geschäft mit der Not entdeckt: Vielen Kunden wird vorgegaukelt, die Ertragnisaufstellungen dauerten Monate und kosteten (deshalb) Zigtausende. Beträge im Bereich bis CHF 10'000 oder mehr sind hier keine Seltenheit.

# Nebenfolgen der Selbstanzeige

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Prof. Dr. Jürgen Wessing, Düsseldorf<sup>1</sup>

*Mit der Strafbefreienden Selbstanzeige muss man nicht nur die richtige «Medizin» nehmen, man muss auch die Risiken und Nebenwirkungen bedenken (Anmerkung der Redaktion).*

## I. Einleitung

Oft wird in der steuerlichen Beratungspraxis der Fokus einseitig auf die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gemäss § 371 AO für die nach § 370 AO verwirklichte Steuerstraftat gerichtet. Die ordnungsgemässe Selbstanzeige stellt – nur – einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar, der die Bestrafung

trotz vollendeter Steuerhinterziehung verhindert.<sup>2</sup> Dagegen ändert sie nichts daran, dass der Täter eine tatbestandsmässige, rechtswidrige und schuldhaftige Straftat begangen hat. Und sie bewirkt nicht, dass tateinheitlich begangene oder durch die

<sup>1</sup> Prof. Dr. Wessing, Partner der Sozietät Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf, [www.strafrecht.de](http://www.strafrecht.de). Der Beitrag erscheint hier in stark gekürzter Form. Das Original findet sich in [steueranwaltsmagazin](#) 2010, 99 ff., erschienen am 15.06.2010.

<sup>2</sup> BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582; BVerwG, Urteil vom 09.11.1994, 1 D 57/93, BVerwGE 103, 184 ff; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 371 AO Rdnr. 24 m.w.N.

Selbstanzeige offengelegte Straftaten ausser Verfolgung bleiben. Bereits die Beratung zu den über die Strafbefreiungswirkung hinausgehenden steuerrechtlichen Folgen einer Selbstanzeige ist nicht einfach. Als Beispiele:

Erst die Ermittlung des entstandenen Umfangs der Steuerverkürzung erlaubt die Einschätzung, inwieweit eine Freiheitsstrafe oder lediglich eine Geldstrafe bei unfreiwilliger Tatentdeckung drohen. Die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern nach §§ 169 Abs. 2 S. 2, 171 Abs. 9 AO ist ebenso zu berücksichtigen wie die zusätzliche Belastung durch Hinterziehungszinsen gemäss § 235 AO bzw. Säumniszuschläge nach § 240 AO. Weit weniger bekannt ist, dass ein Steuerhinterzieher auch als blosser Beihelfer für die hinterzogenen Steuern Dritter haftet – und zwar einschliesslich Hinterziehungszinsen (§ 71 AO). Dies gilt z.B. unter den Voraussetzungen des § 69 AO auch für den Geschäftsführer einer GmbH (§ 34 AO), der eine Steuerhinterziehung zugunsten der von ihm vertretenen Gesellschaft begeht, und für die durch ihn vertretenen Gesellschafter nach § 70 AO.

Ganz aus dem Blickfeld geraten daneben oft die darüber hinausgehenden Risiken und möglichen Nebenfolgen einer Selbstanzeige, die zum Teil empfindliche Konsequenzen für die Betroffenen haben können und die nachfolgend näher beleuchtet werden sollen. Ein kurzes Programm:

- So gilt es im Vorfeld der Selbstanzeige zu eruieren, ob mit der Steuerhinterziehung weitere Straftatbestände verwirklicht wurden, die bei einer Selbstanzeige zwangsläufig aufgedeckt werden müssen und inwieweit hier eine strafrechtlichen Verurteilung trotz Selbstanzeige in Betracht kommt;
- daneben drohen bei bestimmten Berufsgruppen berufsrechtliche Massregeln (Degradierung, Entfernung aus dem Beruf, Widerruf der Approbation);
- weitere Konsequenzen, wie z.B. die Gewerbeversagung wegen Unzuverlässigkeit, die Versagung der Restschuldbefreiung oder der steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung, müssen – je nach individueller Situation des Mandanten – ebenfalls in die Betrachtung mit einbezogen werden.

## II. Verhältnis zu anderen Straftaten

In engem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen oft weitere Straftatbestände. Manche, wie beispielsweise die Untreue (§ 266 StGB) und die Korruption (§§ 331 ff., aber auch § 299 StGB), sind regelrechte Geschwisterdelikte der Steuer-

hinterziehung. In Betracht kommt weiter Urkundenfälschung nach § 267 StGB, wenn zur Täuschung der Finanzbehörden gefälschte Unterlagen vorgelegt werden, sowie Betrug gemäss § 263 StGB, wenn z.B. in Konsequenz der nicht erklärten Einkünfte Kindergeld oder Arbeitslosengeld erschlichen werden. Auch gegenüber Pflichtteilsberechtigten oder Ehegatten im Rahmen der Zugewinnausgleichsberechnung kann durch das Verschweigen der weiteren Teile des Erbes bzw. der Einkünfte aus Schwarzkonten der Tatbestand des Betruges verwirklicht werden, da eine – beabsichtigte – Bereicherung des Täuschenden dadurch eintritt, dass der Pflichtteil bzw. der Zugewinnausgleichsanspruch zu Unrecht zu niedrig festgesetzt wird. Als weitere Straftatbestände, die tateinheitlich oder in engem Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung in Betracht kommen und deren Aufdeckung infolge einer Selbstanzeige droht, sind z.B. zu nennen: § 266a StGB (Vorenthalten von Arbeitsentgelt); §§ 331 ff. StGB (Delikte im Amt), § 261 StGB (Geldwäsche). Die Sachverhaltsaufklärung im Rahmen einer Selbstanzeigeberatung geht also über den steuerrechtlichen Teil notwendig hinaus.

## III. Berufsrechtliche Annexkonsequenzen

Ausserhalb des Strafrechts stellen berufsrechtliche Sanktionen für bestimmte Berufsgruppen schmerzhaftere Auswirkungen mancher erfolgreichen Selbstanzeige dar. Betroffen sind vor allem Beamte, neben Finanz- und Zollbeamten, für die besonders strenge Massstäbe gelten, auch Richter, Lehrer und andere Statusbeamte. Aber auch Angestellte des öffentlichen Dienstes, Rechtsanwälte, Steuerberater, Bankenvorstände und andere Angehörige freier Berufe können von den zuständigen Aufsichtsorganen gemassregelt werden.

### 1. Beamte

Beamte stehen aufgrund ihrer Stellung in einem besonderen Vertrauensverhältnis zum Staat. Deshalb kommt dem öffentlichen Interesse an der Reinhaltung und Aufrechterhaltung der Vertrauenswürdigkeit der Verwaltung grundsätzlich ein hoher Rang zu. Diese lassen strenge disziplinarische Massnahmen, wie die Degradierung um bis zu zwei Gehaltsstufen bis hin zu einer Entfernung aus dem Dienst möglich erscheinen. Dies gilt sowohl bei Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit den Kernbereichsaufgaben eines Beamten als auch ausserhalb seines Kernbereiches.

Beamte sind besonders gefährdet, weil für sie besondere Mitteilungspflichten in Strafsachen gelten. § 125c BRRG a.F., § 49 BeamtStG n.F. und Nr. 15 der MiStra regeln Übermittlungs-

pflichten seitens des Gerichts, der Strafverfolgungs- und der Strafvollstreckungsbehörden im Strafverfahren gegen Beamte an deren dienstvorgesetzte Stelle. Danach sind zur Sicherstellung der erforderlichen dienstrechtlichen Massnahmen im Fall der Erhebung der öffentlichen Klage die Anklageschrift oder der Antrag auf Erlass eines Strafbefehls und die den Rechtszug abschliessende Entscheidung mit Begründung zu übermitteln, § 49 Abs. 1 BeamtStG. Dies gilt nach § 49 Abs. 3 BeamtStG auch für Entscheidungen über eine Verfahrenseinstellung, die nicht bereits nach den Absätzen 1 oder 2 des § 49 BeamtStG mitzuteilen ist, wenn die Kenntnis der Daten aufgrund der Umstände des Einzelfalles erforderlich ist, um zu prüfen, ob dienstrechtliche Massnahmen zu ergreifen sind. Sonstige Tatsachen, die in einem Strafverfahren bekannt werden, dürfen mitgeteilt werden, wenn ihre Kenntnis aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalles für dienstrechtliche Massnahmen gegen eine Beamtin oder einen Beamten erforderlich ist und soweit nicht für die übermittelnde Stelle erkennbar ist, dass schutzwürdige Interessen des Beamten an dem Ausschluss der Übermittlung überwiegen, § 49 Abs. 4 BeamtStG. Datenübermittlungen nach § 49 Abs. 1 bis 3 BeamtStG lässt das Gesetz dabei in Absatz 6 ausdrücklich auch dann zu, wenn diese dem Steuergeheimnis nach § 30 AO unterliegen.

## 2. Angestellte des öffentlichen Dienstes

Die für Beamte aufgezeigten Grundsätze sind auch auf Angestellte im öffentlichen Dienst zu übertragen. Nach der Rechtsprechung des BAG ist eine Steuerhinterziehung auch bei Selbstanzeige grundsätzlich geeignet, eine ausserordentliche Kündigung eines Angestellten der Finanzverwaltung ohne vorherige Abmahnung zu rechtfertigen, da sich der Finanzangestellte mit einem solchen Verhalten in Widerspruch zu den Aufgaben seiner Beschäftigungsbehörde setzt, den Steueranspruch des Staates durchzusetzen.<sup>3</sup> Dies gilt nicht nur für den mit der Steuererhebung und -festsetzung unmittelbar betrauten Finanzangestellten.<sup>4</sup> Allerdings wird gemäss MiStra Nr. 16 nicht bereits die Einleitung eines Verfahrens bekanntgegeben.

## 3. Angehörige freier Berufe

Bei bestimmten Angehörigen freier Berufe besteht ebenfalls das Risiko einer berufsgerichtlichen Ahndung, die durch eine wirksame Selbstanzeige nicht ausgeschlossen werden kann.

### a. Steuerberater

An erster Stelle zu nennen ist die Berufsgruppe der Steuerberater. Diese können gemäss § 57 Abs. 2 S. 2 StBerG schuldhaft auch dann gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung verstossen, wenn die Steuerhinterziehung, wegen der Selbstanzeige erstattet wurde, ausserhalb des Berufes liegt und den privaten Bereich des Steuerberaters betrifft. Von einem Steuerberater, der als Organ der Steuerrechtspflege angesehen wird und bei seiner Berufsausübung dem Gebot der Gewissenhaftigkeit unterworfen ist, kann und muss erwartet werden, dass er nicht nur in den Mandantenbelangen, sondern erst recht in seinen eigenen steuerrechtlichen Angelegenheiten vorbildlich korrekt ist. Die von ihm begangene vorsätzliche Steuerhinterziehung ist daher in besonderem Masse geeignet, das Vertrauen in den Berufsstand und dessen Achtung zu erschüttern.<sup>5</sup> Der Umfang der berufsrechtlichen Massnahmen durch die zuständige Steuerberaterkammer bemisst sich dabei nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles (§§ 89, 92 StBerG) und kann von einer Warnung, einem Verweis, einer Geldbusse bis hin zu einem zeitlich befristeten Berufsverbot oder dem Ausschluss aus dem Berufsstand als strengster Massnahme<sup>6</sup> reichen. § 109 Abs. 2 StBerG beschränkt berufsgerichtliche Massnahmen gegen den Steuerberater nur bei einem Freispruch, nicht aber bei wirksamer Selbstanzeige, die die Tatverwirklichung grundsätzlich unberührt lässt.

### b. Rechtsanwälte

Auch bei Rechtsanwälten verhindert die Selbstanzeige nicht die berufsrechtliche Ahndung durch die Rechtsanwaltskammer, da § 113 Abs. 2 BRAO bei ausserberuflichen Pflichtverstössen lediglich eine rechtswidrige Tat gemäss § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB verlangt. Die Einstellung des Strafverfahrens steht einem anwaltsgerichtlichen Verfahren nicht entgegen, vgl. § 118 Abs. 2 BRAO. Steht die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit den Einnahmen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, ist § 113 Abs. 1 BRAO einschlägig, da es sich insoweit um eine berufs-

<sup>3</sup> BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582.

<sup>4</sup> LAG Köln, Urteil vom 16.10.2001, 1 (2) Sa 501/01 für einen im Innendienst der Finanzverwaltung angestellten ADV-Trainer.

<sup>5</sup> LG Frankfurt a.M., Urteil vom 21.12.2001; einen innerberuflichen Pflichtverstoss bejahend, wenn sich die Tat auf die Einnahmen aus der Steuerberaterpraxis bezieht: BGH, Urteil vom 27.08.1979, BGHSt 29, 97, 98.

<sup>6</sup> Zur seltenen Ausnahme des Ausschluss aus dem Berufsstand BGH, Urteil vom 15.12.1997, StB (R) 6/97, HFR 1998, 1025.

bezogene Tat handelt.<sup>7</sup> Ausreichend ist dann ein schuldhafter Pflichtenverstoss des Rechtsanwaltes.

### c. Wirtschaftsprüfer

§ 84a WPO sieht bei Wirtschaftsprüfern Mitteilungsverpflichtungen zwischen der Staatsanwaltschaft und der nach § 61a WPO zuständigen Wirtschaftsprüferkammer vor bei dem Verdacht einer schuldhaften, eine berufsgerichtliche Massnahme (§ 68 WPO) rechtfertigenden Pflichtverletzung. Weitaus weitreichender ist aber die in § 36a Abs. 3 Nr. 2 WPO statuierte Mitteilungsverpflichtung von Gerichten und (Finanz-)Behörden an die zuständige Wirtschaftsprüferkammer, wenn die zu übermittelnden Daten aus Sicht der übermittelnden Stelle für die Bestellung bzw. deren Rücknahme erforderlich sind oder den blossen Verdacht einer Berufspflichtverletzung begründen. Diese Mitteilung ist nur dann zulässig, wenn durch die Übermittlung keine schutzwürdigen Interessen des betroffenen Wirtschaftsprüfers beeinträchtigt werden oder das öffentliche Interesse sein Geheimhaltungsinteresse überwiegt. Auch dürfen besondere gesetzliche Verwendungsverbote nicht entgegenstehen, wobei die WPO in gleichem Atemzug das in § 30 AO normierte Steuergeheimnis von dieser Regelung explizit ausnimmt. Demzufolge beinhaltet § 36a Abs. 3 WPO die nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO erforderliche gesetzliche Ermächtigung für die Datenweitergabe entsprechend der Handhabung bei den Steuerberatern und Rechtsanwälten. Da Wirtschaftsprüfer aufgrund des Ausbildungs- bzw. Prüfungsganges regelmässig zugleich Steuerberater und damit auch Mitglied der Steuerberaterkammern sind, erlaubt § 36a Abs. 4 WPO ausdrücklich die Datenübermittlung auch an andere Kammern. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass alle zuständigen Berufsaufsichtsorgane Kenntnis von den Pflichtverletzungen, also auch von den Tatsachen im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung trotz Selbstanzeige erhalten.

### d. Ärzte

Demgegenüber weisen Steuerstraftaten, die durch Ärzte begangen werden, einen weniger engen Bezug zur beruflichen Betätigung auf und können daher nur unter strengeren Voraussetzungen berufsrechtlich sanktioniert sind. Der Widerruf der ärztlichen Approbation verlangt im Interesse des ungetrübten Vertrauensverhältnisses in die Ärzteschaft eine Unwürdigkeit bzw. Unzuverlässigkeit zur ärztlichen Berufsausübung. Ausgeprägte kriminelle Neigungen eines Arztes oder die Verwirkli-

chung schwerwiegender Straftatbestände stehen auch dann einem solchen Vertrauensverhältnis entgegen, wenn das Fehlverhalten in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit steht. Nur ein schwerwiegendes beharrliches steuerliches Fehlverhalten kann die Annahme rechtfertigen, der Arzt setze sich im eigenen finanziellen Interesse in einem solchen Masse auch über strafbewehrte, im Interesse der Allgemeinheit bestehende Bestimmungen hinweg, dass er allein aus diesem Grund als Arzt untragbar ist. Dies hat das OVG Lüneburg in einem aktuellen Beschluss<sup>8</sup> für den Fall bejaht und den Widerruf der ärztlichen Approbation bestätigt, in dem ein Arzt über zehn Jahre hinweg einen Steuerschaden von mehr als 300'000 EUR durch Verschweigen erheblicher Praxiseinnahmen verursacht hatte. Eine Selbstanzeige steht dieser berufsrechtlichen Sanktion nicht entgegen, da § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BÄO lediglich ein allgemeines Fehlverhalten voraussetzt, nicht aber die Begehung einer Straftat.

## 4. Bankenvorstände, -geschäftsführer

Eine Sonderstellung nehmen zudem Bankenvorstände bzw. -geschäftsführer ein. Das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen kann nach den §§ 36 Abs. 1, 33 Abs. 1 Nr. 2 KWG die Aberufung des Geschäftsführers verlangen und ihm eine Tätigkeit bei anderen Instituten untersagen, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen sich seine Unzuverlässigkeit ergibt. Eine strafbefreiende Selbstanzeige steht auch hier einer berufsrechtlichen Sanktionierung nicht entgegen. § 8 Abs. 2 KWG enthält eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung für die Datenübermittlung im Falle der Selbstanzeige und erlaubt Mitteilungen über das Verfahren und den zugrunde liegenden Sachverhalt. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 8 Abs. 2 KWG erlaubt damit eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses in diesen Fällen.

## IV. Sonstige Folgen

Über die aufgezeigten besonderen Berufsgruppen hinaus kann eine Steuerhinterziehung weitere ausserstrafrechtliche Konsequenzen haben, auf die es die Mandanten hinzuweisen gilt.

<sup>7</sup> Ebenso Erb, PStR 2008, 17 ff.

<sup>8</sup> Beschluss vom 04.12.2009, 8 LA 197/09, NdsVBl 2010, 106 ff.

### 1. Erlaubnisversagung bzw. -widerruf wegen Unzuverlässigkeit

Bei Gewerbetreibenden kann eine Steuerhinterziehung trotz Selbstanzeige zu einer Gewerbeversagung nach § 35 GewO führen. § 35 GewO verlangt für die ganz oder teilweise Untersagung der Gewerbeausübung, dass Tatsachen vorliegen, die die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden in Bezug auf dieses Gewerbe auch für die Zukunft belegen und die Untersagung des Gewerbes zum Schutz der Allgemeinheit oder der Beschäftigten erforderlich machen. Die Hinterziehung von betrieblichen Steuern (z.B. Lohn- und Umsatzsteuer) in erheblichem Umfang kann eine solche Unzuverlässigkeit begründen,<sup>9</sup> nicht aber jede Einkommensteuerhinterziehung ohne betrieblichen Bezug.

Auch die Genehmigung nach § 34c GewO für Makler, Anlageberater, Bauträger und Baubetreuer kann nach § 34c Abs. 2 GewO versagt werden, wenn der Steuerpflichtige nicht die erforderliche Zuverlässigkeit besitzt. Die erforderliche Zuverlässigkeit ist in der Regel zu versagen, wenn er in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung wegen eines Verbrechens oder Diebstahl, Betrug, Urkundenfälschung, Geldwäsche u.ä. rechtskräftig verurteilt worden ist. Zwar verhindert eine wirksame Selbstanzeige die rechtskräftige Verurteilung wegen Steuerhinterziehung, nicht jedoch wegen zugleich verwirklichter Urkundenfälschung, Betrug u.ä. (dazu oben 1.). Eine entsprechende Verurteilung kann daher einer Genehmigung nach § 34c Abs. 2 GewO entgegenstehen.

Die Gaststättenerlaubnis setzt nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 GaststättenG ebenfalls eine Zuverlässigkeit des Gastwirtes voraus. Der Widerruf der Waffenbesitzkarte ist nach § 45 Abs. 2 WaffG zulässig, wenn eine Erlaubnis hätte versagt werden können. Die Erlaubnis verlangt nach §§ 4 Abs. 1 Nr. 2, 5 WaffG ebenfalls die Zuverlässigkeit, die bei rechtskräftiger Verurteilung wegen eines Verbrechens oder vorsätzlicher Straftaten innerhalb bestimmter Fristen zu verneinen ist. Eine strafbefreiende Selbstanzeige kann eine Verurteilung wegen anderer vorsätzlicher Straftaten als der Steuerhinterziehung nicht verhindern. Werden daher die weiteren Anforderungen des § 5 WaffG erfüllt, kann die Waffenbesitzkarte (§ 10 WaffG) widerrufen werden. Entsprechende Auswirkungen ergeben sich für den Jagdschein (§§ 17 Abs. 4, 15 BJagdG).

### 2. Rückzahlung von erschlichenen Leistungen

Hat der Steuerhinterzieher Vorteile in Anspruch genommen, die an bestimmte Einkunftsgrenzen gekoppelt sind, können diese Vorteile durch die Aufdeckung der Steuerhinterziehung und die darauf folgende korrigierte Steuerfestsetzung wegfallen. Gemeint sind z.B. der Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind Kapitaleinkünfte nachmeldet, aufgrund derer es die Einkunftsgrenzen übersteigt. Das ausgezahlte Kindergeld ist zurückzuzahlen ebenso wie durch zu niedrige Einkunftsangaben erschlichene BAföG-Leistungen. Dies gilt auch für die Rückforderung von zu Unrecht in Anspruch genommenem Arbeitslosengeld. Die Offenbarung der durch das Steuergeheimnis geschützten Verhältnisse an die zuständige Behörde ist nach § 31a Abs. 1 Nr. 1b, bb AO zulässig, wenn die Tatsachen für die Durchführung eines solchen Verwaltungsverfahrens grundsätzlich geeignet sind.<sup>10</sup> Über § 31a AO ist darüber hinaus eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses zum Zwecke der Bekämpfung der Schwarzarbeit zulässig, was praktisch erhebliche Bedeutung hat, da z.B. Lohnsteuerhinterziehung und Beitragsvorenthaltung häufig zusammentreffen.

### 3. Bewährungswiderruf

Nach überwiegender Meinung in der Literatur ermöglicht eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht gemäss §§ 56 f. StBG den Bewährungswiderruf in Bezug auf bereits abgeurteilte, noch unter Bewährung stehende Taten.<sup>11</sup> Denn anderenfalls würde der von § 371 AO beabsichtigte Anreiz zur Rückkehr in die Legalität in das Gegenteil verkehrt.

### V. Fazit

Die Selbstanzeige ist ein wichtiges aber potentiell gefährliches «Werkzeug». Die Fragen des Beraters müssen über das materielle Steuerrecht weit hinausgehen. Er muss die Steuerproblematik eingebettet in ihre Entstehungsgeschichte und ihr Umfeld zur Grundlage seiner Beratung machen.

<sup>9</sup> Z.B. BVerwG, Urteil vom 12.02.1960, DVBl 1961, 133.

<sup>10</sup> BFH, Beschluss vom 04.10.2007, VII B 110/07, BStBl 2008 II, 42.

<sup>11</sup> Dazu im Einzelnen Streck/Spatscheck, NStZ 1995, 269 ff.

# Anlagebetrug hat immer Konjunktur

Mark van Thiel, TvT compliance ag, Zürich

Anlagebetrug, da fällt doch keiner mehr drauf rein! Schön wäre es, wenn es tatsächlich so wäre. Leider spricht die Realität eine andere Sprache. Immer wieder fallen Menschen, aber auch Firmen auf betrügerische Investitionsmodelle rein und erleiden teilweise grosse Vermögensverluste. Gerade wenn Menschen Opfer werden, welche auf jeden Rappen/Cent angewiesen sind, kann dies dramatische Folgen für die Betroffenen haben. Das icqm, TvT compliance ag führt zu diesem Thema in Vaduz das Seminar

## «Anlagebetrug» am Donnerstag-Nachmittag, 30. September 2010,

durch. Nachfolgend ein paar Anmerkungen und Gedanken zum Seminar und Anmeldeinformationen.

### 1. Der erste grosse, bekannte Fall von Anlagebetrug

Wann hatten Sie den ersten Kontakt mit einem Fall von Anlagebetrug? Es wird wohl kaum mit dem von Carlo Pietro Giovanni Guglielmo Tebaldo Ponzi, auch bekannt als Charles Ponzi, kreierte Betrug gewesen sein. Das wäre wohl zu lange her. Ponzi hatte um 1920 ein betrügerisches System kreiert, welches vordergründig auf dem Handel von internationalen Antwortscheinen basieren sollte. Diese internationalen Antwortscheine werden auch heute noch im internationalen Postverkehr als Porto gebraucht. Es erlaubt dem Empfänger einer internationalen Briefsendung, dem Absender zu antworten, ohne dafür selber Porto zahlen zu müssen. Ponzi hatte bemerkt, dass der Kaufpreis für diese internationalen Antwortscheine in verschiedenen Ländern unterschiedlich war, wobei aber die gleiche Leistung (Postversand von Land A nach Land B und umgekehrt) erbracht wurde. Ponzi sah eine Arbitragemöglichkeit und suchte nun Startkapital für seine Investitionen. Ponzi versprach seinen Investoren eine 100 %-Rendite innerhalb von 90 Tagen.

Er zahlte den ersten Investoren die Rendite zuverlässig aus. Er wurde deshalb als vertrauenswürdig eingestuft und es gelang ihm, innerhalb kürzester Zeit Gelder in der Höhe von 15 Mio. USD einzunehmen. Theoretisch hätte er mit diesem Geld 160 Mio. Anteilscheine kaufen müssen. Es waren damals aber nur 27'000 Antwortscheine im Umlauf. Ponzi konnte nach kurzer Zeit die Renditezahlungen, welche in Wahrheit komplett aus Neuninvestitionen finanziert wurden, nicht mehr tätigen. Die

Anleger begannen ihr Vertrauen zu verlieren und wollten ihre Einlagen ausbezahlt bekommen. Das Investitionsmodell kollabierte dadurch genau so schnell, wie es entstanden war. Im angelsächsischen Raum gilt dieses «Ponzi scheme» als Inbegriff von Betrugssystemen, welche auf dem Pyramiden- oder Schneeballprinzip basieren.

### 2. Mein erster Kontakt mit Anlagebetrug

Mein erster Kontakt mit einem solchen Schneeballprinzip war in den achtziger Jahren des letzten Jahrhunderts. Passend zum Zeitalter, als Fliegen durch Filme wie «Top Gun» als «cool» galt und die Tickets noch sehr teuer waren, kam das «Pilotenspiel» als wunderbare Investition gerade recht. Es ging darum, als Passagier in einem virtuellen Flugzeug einen Sitzplatz zu kaufen. Der neue Passagier bezahlte sein Ticket direkt beim Chef des Flugzeuges, dem Piloten. Nun war es natürlich nicht das Ziel, als gewöhnlicher Passagier auf einem virtuellen Flug mitzureisen. Das wäre ja ein etwas langweiliges und auch kostspieliges Vorhaben. Das Ziel war der Karriereaufstieg im Fluggeschäft, nämlich als virtueller Pilot echtes Geld zu verdienen. Als neuer Passagier bekam man einen Sitzplatz in der letzten Sitzreihe. Nun konnte man gratis eine Reihe nach vorne versetzt werden, wenn man selber neue Passagiere anwarb, welche für bares Geld einen Sitzplatz kauften.

Sie haben es sicher bemerkt. Auch dieses System basiert auf dem Schneeballprinzip und bricht relativ schnell zusammen. Diese Anlagebetrügereien, welche auf dem Schneeballprinzip basieren, kommen in den verschiedensten Erscheinungsformen daher. Vielleicht ist dem einen oder anderen Leser noch der European Kings Club aus den neunziger Jahren in Erinnerung. Vielleicht haben Sie auch schon von den Schenkkreisen gehört. Alle diese Systeme haben gemeinsam, dass die versprochenen Renditen ausschliesslich aus Neugeldern und nicht aus legalen Investitionsrenditen finanziert werden.

### 3. Weitere Formen des Anlagebetruges

Es gibt weitere Formen von Anlagebetrug, wo Investoren überredet werden, Objekte zu kaufen oder als Sicherheit für einen Kredit zu akzeptieren, welche massiv überbewertet dargestellt

werden oder sogar komplett wertlos sind. Ein Kunsthändler erschien bei einer Bank und gab an, dass er im Auftrag des Besitzers eine Kunstsammlung verkaufen sollte. Der Künstler war allgemein bekannt und der Kunsthändler konnte verschiedene Expertisen und Publikationen vorlegen, welche die Sammlung als wertvoll bezeichneten. Die Sammlung würde einen Wert im oberen dreistelligen Millionenbereich darstellen. Die Verkaufsprovision des Kunsthändlers würde 20 % betragen.

Sie können sich vorstellen, dass der Kundenberater sehr entzückt über diesen potentiellen neuen Kunden war. Das Compliance-Office der Bank hingegen wollte zuerst eine Hintergrundüberprüfung machen. Mit den üblichen Recherchen in öffentlich zugänglichen Quellen kam die Bank schnell an ihre Grenzen. Es wurde externe Spezialisten hinzugezogen. Ein renommierter Kunsthistoriker wurde mandatiert, eine Einschätzung der Sammlung zu machen. Seine Recherchen brachten ein klares Resultat. Die Sammlung würde zwar bestehen. Der tatsächliche Wert wäre hingegen nur ein Bruchteil dessen, was der Kunsthändler angegeben hatte.

Das gleiche Prinzip gibt es auch im Edelsteinhandel. In versiegelten Plexiglasbehältern befindliche Edelsteine werden mit einer Expertise bei Banken hinterlegt. Die Bank wird gebeten eine Empfangsbestätigung auszustellen. Die Betrüger versuchen nun, diese Empfangsbestätigung bei einer anderen Bank als Sicherheit für einen Kredit zu hinterlegen. Das Objekt, welches verkauft resp. verpfändet werden soll ist beliebig austauschbar.

*Bei der Veranstaltung am 30.09.2010 in Vaduz wird Herr Hans-Peter Geil, Leiter Kommissariat Wirtschaftskriminalität der Liechtensteinischen Landespolizei seine Erfahrungen in diesem Bereich präsentieren.*

#### 4. Die Täter

Gibt es ein einheitliches Täterbild? Rein äusserlich zumindest nicht. Zurückkommend auf meine erste Erfahrung mit dem Pilotenspiel waren es damals junge Erwachsene, welche mit billigen, schlecht passenden Anzügen und glänzenden Turmuhrimitaten zu beindrucken versuchten. Solche Betrüger sind relativ einfach auszumachen. Doch auch dieses Wissen schützt viele Opfer nicht vor Schaden. Der Mensch lässt sich generell gerne von Äusserlichkeiten blenden. Spätestens seit Bernard Madoff aufgefliegen ist, sollten wir wissen, dass man ein Buch nicht anhand seines Umschlages bewerten soll.

Viel spannender und aufschlussreicher hingegen scheint die Psyche der Täter zu sein. Wieso werden diese Personen kriminell? Glauben diese Personen selber an ihr Produkt? Wieso treten sie immer so selbstbewusst auf?

*Diesbezüglich wird Dr. Thomas Knecht, Leitender Arzt Sucht und Forensik der Psychiatrischen Dienste Thurgau einen Einblick in die Denk- und Verhaltensweise von Tätern gewähren.*

#### 5. Die Opfer

Die Vermutung liegt nahe, dass nur die Dummen Opfer von Anlagebetrug werden. Beispiele wie der Nigeria-, Wischwasch- oder Einzeltrickbetrug kommen in den Sinn. Aber sagt die Methode etwas aus über die Intelligenz der Opfer? Wohl eher nicht. Unter den Opfern findet sich das ganze Spektrum der Gesellschaft. Von Weiblein bis Männlein, von jung bis alt und vor allem von Handwerker bis zum Akademiker.

Interessant ist auch zu beobachten, dass Anlagebetrugsoffer auch mehrmals in die gleiche Falle tappen. Wieso ist das Fall? Lernen diese Menschen nicht dazu? Was treibt sie denn dazu, wieder in ein gleiches Schema zu investieren, obwohl sie es besser wissen müssten?

*Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz wird seine Erfahrung im Umgang mit den Opfern schildern.*

#### 6. Das Seminar

Das Seminar findet statt am Donnerstag-Nachmittag,  
**30.09.2010, 13.30 – 17.00 Uhr im Foyer Eingang,  
Vaduzer Saal, Vaduz.**

Detailinformationen und Anmeldeöglichkeiten finden Sie unter [www.icqm.li](http://www.icqm.li).

*Mark van Thiel ist Partner der TvT compliance ag, Zürich und Triesen. Die TvT compliance ag berät Finanzintermediäre in der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein u.a. bei der Einhaltung der Sorgfaltspflichten. Das icqm ist die Schulungseinheit der TvT compliance ag. Das icqm bietet Weiterbildungsveranstaltungen im Bereich Sorgfaltspflichten an.*

## Anmerkungen der Redaktion

*Madoff*, Beginn des 21. Jahrhunderts, *Ponzi* zu Beginn des 20. Jahrhunderts. Fast romantisch und ehrfürchtig nimmt man Geschichten aus der Gründerzeit im 19. Jahrhundert zur Kenntnis, Zeiten, in denen *Adele Spitzeder* mit ihrer Dachauer Bank in München innerhalb von knapp 4 Jahren bei über 30.000 total ruinierten Anlegern unglaubliche Schäden anrichtete – das erste richtige «Blutbad» unter Anlegern, das historisch korrekt verbürgt ist. Der Schaden betrug 8.125.768 Gulden. Zum Vergleich: Das bayerische Strafgesetzbuch von 1813 und 1861 bezeichnete einen Betrug mit einer Schadenssumme von mehr als 25 Gulden im Einzelfall bereits als Verbrechen. Am 20.7.1873 wird *Adele Spitzeder* wegen betrügerischen Bankrotts zu einer Zuchthausstrafe von 3 Jahren und 10 Monaten verurteilt, so Wilhelm Lachmair in seinem Buch «Vorsicht Luftgeschäfte». Kaum entlassen, machte sie weiter (...) Diese Umstände führen zu einer zentralen These hinsichtlich der Betrachtung des Phänomens des Kapitalanlagebetrugs: Würden die Ermittlungsbehörden früher «zuschlagen», wären die Schäden wesentlich geringer. Der typische Verlauf einer «Kapitalanlage» ist derjenige eines zunächst langsam, aber dann immer schneller anwachsenden Anlagevolumens, das dann an einem Scheitelpunkt relativ schnell «kippt», sei es weil die «Neugelder» nicht mehr zur wirtschaftlichen Befriedigung der «Altkunden» ausreichen, sei es weil der Ermittlungsdruck das für die Betrüger hinnehmbare Mass übersteigt und die ersten oder gar die finalen Absatzbewegungen beginnen. Würde man also den Ermittlungsdruck bereits in einem frühem Stadium ansetzen, würde die Schadenssumme vermutlich geringer ausfallen, zumal der einzelne Anleger in einem frühen Stadium wenig bis gar nichts gegen den mutmasslichen Betrüger ausrichten kann.

Das beste Gesetz ist gerade so gut, wie seine Durchsetzung gewährleistet wird. Gerade in internationalen Fällen müssen zahlreiche Probleme in der Zusammenarbeit der Ermittlungsbehörden verschiedener Länder beklagt werden. Der schweizerische Rechtsprofessor *Christian Weber* beschreibt in diesem Zusammenhang auch «mangelnden Verfolgungswillen» und teilweise korrupte Beamte. Mit Unwillen hat auch folgender Fall eines Staatsanwalts zu tun, der – vermutlich um seinen Weihnachtserurlaub zu retten – aus völlig unerklärlichen Gründen – «den Druck aus den Ermittlungen rausnimmt». So verfügte ein bayerischer Staatsanwalt am 20.12.2005 (nachdem im Betrugssystem mit angeblichen Darlehen bereits seit über einem Jahr ermittelt worden war): «Es wird zunächst abgewartet, ob die zum Jahresende fälligen Darlehen in Höhe von 2,5 Mio. Euro bzw. 1,7 Mio. Euro bedient werden können. Wiedervorlage 1 Monat.» Dem Beschuldigten gelang es, die Schadenssumme

innerhalb eines weiteren Jahres auf 8 bis 9 Mio. Euro zu steigern. Die Ermittlungen waren – mit rechtskräftiger Verfügung der BaFin – bei einem Schadensstand von «nur» 80'000 Euro ein Jahr zuvor aufgenommen worden.

Bereits im Jahr 1987, kurz nach der Einführung des neuen Straftatbestandes des § 264 a StGB, machte *Worms* (wistra 1987, 242 ff.) bereits darauf aufmerksam, dass trotz Berichten in Brancheninformationsdiensten über unrichtige Prospekte selten Ermittlungsverfahren eingeleitet würden. Die WELT fasste dies 20 Jahre später in einem Artikel über die Göttinger Gruppe im Juni 2007 wie folgt zusammen: «(...) dass unsere Justiz völlig überfordert ist mit dubiosen Kapitalanlagen. Auch wenn es offensichtlich ist, dass ein Anlagesystem nicht funktionieren kann, und wenn es deutliche, öffentliche Hinweise darauf gibt – zum Beispiel im Handelsblatt –, bleibt die Justiz letztlich zahnlos. Ein Betrug ist juristisch eben erst dann Betrug, wenn tatsächlich Geld verschwunden ist und man die betrügerische Absicht nachweisen kann. Das heisst also, wenn es zu spät ist.»

Der These der frühen Verfolgung und des Ersticken von Betrugssystemen im Keim steht zunächst entgegen, dass sich in diesem Stadium noch kein Problembewusstsein gebildet hat, im Gegenteil: In dieser Phase verteidigt das Opfer sowohl den Betrüger, sowie seine eigene «Anlagestrategie». Ein typisches Zitat einer Anlegerin, die als Zeugin in einem Ermittlungsverfahren aussagen soll: «Ich möchte gleich voraus erwähnen, dass ich die Anlagestrategie der Fa. XY für seriös halte. Ich habe mich auch bereits mit einem ehemaligen Vorstand der Fa. Siemens unterhalten. Dieser hält solche Devisengeschäfte auch für reell.» Bei diesem Phänomen ist die Kriminologie ratlos: «Wie bringt es der Betrüger fertig, sein Opfer so zu behandeln, dass es so verblendet ist, und es ihm erst nach erlebtem Schaden, erlittener Enttäuschung und eingeheimstem Spott wie Schuppen von den Augen fällt? Wie erreichte der Täter, dass das Opfer so willig und so fortgesetzt seine Rolle spielte?», so der Kriminologe *Schultz* in seinen «Kriminologischen und strafrechtlichen Bemerkungen» bereits Anfang des 20. Jahrhunderts.

Es gibt also auch ein Wahrnehmungsproblem: Bereits vor Jahrzehnten erkannte man, dass sich die Bevölkerung bedroht fühlt, wenn sich Handtaschenräuber in der Stadt und Sittlichkeitsverbrecher auf dem Land rumtreiben – «eigenartig ist jedoch, dass sich durch Betrügereien, auch wenn sie grosses und grösstes Ausmass erreichen, kaum jemand bedroht fühlt», so *Eschenbach* in seinem Buch «Der Betrüger und seine Opfer».

(aus: *Wagner*, Gier frisst Hirn, Orell Füssli, Zürich, 2008)

# Verlustverwertung im liechtensteinischen Steuerrecht vor und nach der geplanten Steuerrechtsrevision

Dr. Patrick Knörzer, Assistenzprofessor, Hochschule Liechtenstein, Vaduz

Birgit Stöckl, BBA, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Hochschule Liechtenstein, Treuhänderin und Geschäftsführerin der Conetal AG, Ruggell

## 1. Einleitung

Gerade in Zeiten der Wirtschaftskrise sind Verluste ein häufig auftretendes Phänomen. Verluste werden in der Terminologie des Steuergesetzes als negative Erwerbe bzw. negative Erträge bezeichnet. Die Berücksichtigung von Verlusten im Steuerrecht ist aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips geboten; sie ist im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zwingend vorzunehmen. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, wie steuerpflichtige Verluste im liechtensteinischen Steuerrecht verwertet können. Dabei werden die Bestimmungen nach geltendem Steuerrecht und nach der geplanten Steuerreform analysiert und miteinander verglichen.

## 2. Verlustverwertung nach geltendem Recht

### a. Vermögens- und Erwerbssteuersubjekte

#### aa. Verlustausgleich

Ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den einzelnen Erwerbsarten innerhalb derselben Steuerperiode ist im liechtensteinischen Steuerrecht nicht möglich. So kann ein positiver Erwerb aus einem Dienstverhältnis nicht mit einem negativen Erwerb aus einer inländischen Betriebsstätte ausgeglichen werden. Ebenso wenig kann ein negativer Gesamterwerb mit positivem Vermögen ausgeglichen werden und vice versa, sondern allenfalls in Folgejahre vorgetragen werden. Dies ergibt sich aus der Berechnungsweise der Vermögens- und Erwerbssteuerschuld, die jeweils kein negatives Steuerbetreffnis für die Vermögenssteuer und für die Erwerbssteuer zulässt.

#### bb. Verlustvortrag

Der Vortrag von Verlusten in eine zukünftige Steuerperiode ist nur eingeschränkt zulässig. Abzugsfähig sind nach Art. 47 Abs. 1 lit b SteG nur nachgewiesene Geschäftsverluste aus

Selbständigenerwerben, ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, die aus den dem betreffenden Steuerjahr vorangegangenen fünf Geschäftsjahren stammen. Voraussetzung für den Verlustvortrag ist nach Art. 47 Abs. 1 lit b sublit. cc SteG zudem die Ermittlung des Verlustes durch eine ordnungsgemässe Buchführung. Der Verlustvortrag ist somit insofern beschränkt, als in den folgenden fünf Jahren nur ein Ausgleich mit positiven Selbständigenerwerben und nicht mit anderen positiven Erwerben zulässig ist. Kann ein vortragsfähiger Verlust innerhalb der nächsten fünf Jahre nicht verrechnet werden, geht der Verlustvortrag unter.

Land- und Forstwirte können ihr steuerliches Ergebnis durch eine ordnungsgemässe Buchführung ermitteln oder die Pauschalierung aufgrund des Einlageblattes Nr. 51 in Anspruch nehmen. Da sich aufgrund der Pauschalierung kein Verlust ergeben kann, ist das Thema der Verlustverwertung nur relevant, wenn das Ergebnis durch ordentliche Buchführung ermittelt wird. Allerdings ist für Land- und Forstwirte ein Verlustvortrag ist nach Art. 47 Abs. 1 lit b SteG generell nicht zulässig, weil land- und forstwirtschaftliche Erwerbe iSd Art. 45 Abs. 2 lit a dort nicht genannt sind.

Darüber hinaus dürfen nach der Verwaltungspraxis Verluste aus der Veräusserung von beweglichen Vermögenswerten des Privatvermögens (insbesondere Edelmetalle, Wertschriften und Beteiligungen) zwei Jahre lang vorgetragen werden. Die Vortragsfähigkeit verlängert sich nach einigen Autoren auf fünf Jahre, sofern der Steuerpflichtige eine ordnungsgemässe Buchführung über sein Kapitalvermögen führt. Der Steuerpflichtige gilt für diesen Teil seines Erwerbs als selbständig Erwerbstätiger.<sup>1</sup> Allerdings besteht eine Vortragsbeschränkung: Die realisierte Kapitalverluste der vorangegangenen zwei Jahre können, soweit diese bei der Berechnung des steuerbaren Erwerbs der Vorjahre noch nicht berücksichtigt wurden, nur von Kapitalge-

<sup>1</sup> Vgl. *Dobler*, Steuern im Fürstentum Liechtenstein, Diss. Universität Innsbruck (2001), S. 53; *Hilti/Melliger*, Steuern in Liechtenstein, Grafos Verlag AG, Vaduz (1989), S. III/16.

winnen und nicht von anderen positiven Erwerben abgezogen werden.<sup>2</sup> Dieser Vortrag von realisierten Kapitalverlusten ist nur im Privatvermögen möglich.

Bei der Verlustverwertung kommt es nicht darauf an, ob der verlusterzielende Steuerpflichtige in Liechtenstein unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Beschränkt Vermögens- und Erwerbssteuerpflichtige werden in Liechtenstein mit ihrem Welterwerb und ihrem Weltvermögen besteuert. Für den Verlustvortrag existieren keine Beschränkungen, die über die für Steuerinländer geltenden Regelungen hinausgehen.

### cc. Berücksichtigung von Auslandsverlusten

Über die Verwertung von Verlusten aus ausländischen Quellen fehlt im liechtensteinischen Steuergesetz eine explizite Regelung. Da die Steuerpflichtigen nach innerstaatlichem Recht stets mit ihrem Welterwerb zu veranlagen sind, zählen Verluste aus ausländischen Quellen grundsätzlich ebenso zur Bemessungsgrundlage wie Verluste aus inländischen Quellen. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Auslandsverluste nach liechtensteinischem Steuerrecht zu ermitteln oder in liechtensteinisches Steuerrecht umzurechnen sind. Im Zuge dieser Umrechnung kann es durchaus zu Abweichungen kommen: Ergibt ein nach ausländischem Recht ermittelter Verlust auf Basis des liechtensteinischen Steuerrechts einen Gewinn, ist letzterer massgeblich. Umgekehrt kann sich auch ein nach ausländischem Recht ermittelter Gewinn im Zuge der Umrechnung in einem Verlust nach liechtensteinischem Steuerrecht «umwandeln». Relevant ist immer jenes Ergebnis, das auf liechtensteinischem Steuerrecht basiert.

Lediglich für Erwerbe aus ausländischen Betriebsstätten besteht eine eigene gesetzliche Regelung: Nach Art. 46 lit a SteG untersteht der aus eigenen im Auslande gelegenen geschäftlichen Betrieben erzielte Erwerb nicht der Erwerbssteuer. Ausländische Betriebsstätteneinkünfte sind daher in Liechtenstein nicht steuerbar, aber nach Art. 52 Abs. 3 SteG-E für die Bestimmung des anwendbaren Progressionszuschlages des jeweiligen Steuerjahres massgebend. Verluste, die in einer ausländischen Betriebsstätte erzielt werden, sind nicht mit positiven inländischen Erwerben ausgleichsfähig und aufgrund der Steuerauscheidung auch nicht in Folgejahre vortragsfähig.<sup>3</sup> Auch ein negativer Progressionsvorbehalt steht u.E. nicht zu, denn dadurch würden Verluste aus ausländischen Betriebsstätten gegenüber inländischen Betriebsstättenverlusten besser gestellt, weil bei Letzteren kein Verlustausgleich (sondern nur ein Verlustvortrag in Folgejahre) möglich ist.

Ist im DBA hingegen nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode vereinbart, ist das Ergebnis aus der entsprechenden ausländischen Erwerbsquelle – also auch ein allfälliger Verlust – in Liechtenstein bei der Veranlagung voll zu berücksichtigen und eine entsprechende ausländische Steuer abkommensgemäss anzurechnen, sofern eine solche Quellensteuer tatsächlich angefallen ist.

## b. Kapital- und Ertragssteuersubjekte

### aa. Ordentlich besteuerte juristische Personen

Juristische Personen, die im Inland ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, unterliegen nach Art. 73 lit a SteG der Kapital- und Ertragssteuer. Die Kapitalsteuer bemisst sich vom steuerbaren Eigenkapital der jeweiligen Verbandsperson und fällt somit auch dann an, wenn sich die Verbandsperson in einer Verlustsituation befindet. Allerdings können der Verlust des laufenden Geschäftsjahres<sup>4</sup> sowie der Verlustvortrag aus Vorjahren<sup>5</sup> nach der Verwaltungspraxis vom steuerbaren Eigenkapital abgezogen werden und mindern so die Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer, aber nur soweit die Bemessungsgrundlage nicht unter das gesetzliche Einlagekapital fällt.

Im Rahmen der Ertragssteuer ist ein Ausgleich von Erträgen und Aufwendungen aus unterschiedlichen Quellen innerhalb derselben Steuerperiode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages immer möglich, zumal eine juristische Person einen einheitlichen Reinertrag und nicht verschiedene Erwerbsarten erzielt, und wird bereits durch die Erfolgsrechnung nach PGR vorgenommen. Innerhalb der Ertragssteuer existieren ex lege keine Verlustausgleichsbeschränkungen.

Bei Ertragssteuersubjekten verweist Art. 77 Abs. 1 letzter Satz SteG auf die Bestimmungen des Art. 47 Abs. 1 lit b sublit cc SteG; die für die Erwerbsteuerpflichtigen relevanten Bestimmungen zum Verlustvortrag sind somit auch im Bereich der Ertragssteuer anwendbar. Vortragsfähig sind somit lediglich durch eine ordnungsgemässe Buchführung nachgewiesene Verluste.

<sup>2</sup> Wegleitung natürliche Personen 2009, Abschn. 14.2.

<sup>3</sup> Vgl. Wegleitung juristische Personen 2009, Abschn. 11 S. 11, weil die allgemeine Aussage zur Steuerauscheidung auch für natürliche Personen herangezogen werden kann.

<sup>4</sup> Vgl. Wegleitung juristische Personen 2009, Abschn. 26.1 S. 13.

<sup>5</sup> Vgl. Wegleitung juristische Personen 2009, Abschn. 23.1 S. 12.

Die Vortragsdauer für Verluste ist – wie bei den Erwerbssteuerpflichtigen – auf fünf Jahre limitiert.<sup>6</sup>

In Bezug auf die Anteilseigner einer juristischen Person herrscht ein starres Trennungsprinzip. Die Besteuerung durch die Kapital- und Ertragssteuer erfolgt ausschliesslich auf Ebene der juristischen Person. Verluste von Tochterunternehmen können somit beim Mutterunternehmen nicht direkt berücksichtigt werden, sondern allenfalls indirekt über eine Abschreibung der Beteiligung. Nach dem aktuell geltenden Steuergesetz besteht kein Gruppenbesteuerungsregime in Liechtenstein, das eine Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse von konzernzugehörigen Gesellschaften zulassen würde.

In den angrenzenden Jurisdiktionen wie Österreich oder Deutschland gibt es Einschränkungen im Bereich der Verlustverwertung in Bezug auf den Mantelkauf. Auch hierzu findet sich im liechtensteinischen Steuerrecht keinerlei Bestimmung. Die liechtensteinische Steuerverwaltung behält sich jedoch nach Verwaltungspraxis vor, den Verlustvortrag zu verweigern, wenn sich die Merkmale der verlusterzielenden juristischen Person erheblich ändern – hierzu würde auch der Mantelkauf zählen.

### bb. Veräusserungsverluste aus inländischen Grundstücken

Besonderheiten gelten für Veräusserungserfolge aus inländischen Grundstücken, weil diese der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen. Die Veräusserungserfolge gehen über die Erfolgsrechnung in den steuerpflichtigen Reinertrag der betreffenden Verbandsperson ein; eine angefallene Grundstücksgewinnsteuer ist als Steueraufwand im Rahmen der Erfolgsrechnung bei der Ertragssteuer abzugsfähig. Resultiert aus der Veräusserung eines Grundstückes ein Verlust, wenn der Veräusserungserlös niedriger ist als der Buchwert, mindert dieser den Gewinn nach PGR. In diesem Fall wird der Verlust im Sinne einer Ausscheidung des Steuersubstrates dem Reinertrag wieder aufgerechnet,<sup>7</sup> um die Ertragssteuerneutralität des Veräusserungserfolges herzustellen. Im Ergebnis sind Veräusserungsverluste aus inländischen Grundstücken im Rahmen der Ertragssteuer nicht verwertbar und daher auch nicht vortragsfähig.

Im Bereich der Grundstücksgewinnsteuer entsteht ein Veräusserungsverlust, wenn die Anlagekosten des Steuerpflichtigen den Veräusserungsverlust übersteigen. Derartige Verluste können nach Art. 67 Abs 1 SteG von den nächsten zehn Jahren auf demselben Grundstück erzielten Grundstücksgewinnen abge-

zogen werden, soweit die Verluste nicht durch Versicherungsleistungen gedeckt wurden. Nach der Rechtsprechung sind damit nicht die laufenden Verluste aus der Bewirtschaftung des Grundstücks, sondern die Veräusserungsverluste aus dem betreffenden Grundstück gemeint.<sup>8</sup> Diese Regelung ist praktisch unanwendbar, kann doch derselbe Steuerpflichtige aus demselben Grundstück nicht erst einen Veräusserungsverlust und in einer späteren Periode einen Veräusserungsgewinn erzielen, es sei denn er veräussert einzelne Grundstücksteile. In diesem Fall liegen allerdings aus Sicht der Grundstücksgewinnsteuer mehrere Steuerobjekte und somit auch mehrere separat zu besteuernde Grundstücksveräusserungen vor, deren Ergebnisse nicht miteinander ausgleichsfähig sind. Der Zusatz «soweit sie nicht durch Versicherungsleistungen gedeckt wurden» weist freilich darauf hin, dass der liechtensteinische Gesetzgeber eher an laufende Aufwendungen für das Grundstück als an Veräusserungsverluste gedacht haben dürfte. In den Materialien zum SteG 1961 findet sich weder ein Hinweis für noch gegen diese Auslegung.

### cc. Berücksichtigung von Auslandsverlusten

Bei der Ertragssteuer fehlt es an einer gesetzlichen Regelung über die Behandlung von Verlusten aus ausländischen Quellen. Da ordentlich besteuerte Verbandspersonen mit ihrem weltweit erzielten Reinertrag veranlagt werden – ausgenommen sind Erträge aus ausländischen Betriebsstätten und aus ausländischen Grundstücken – mindern ausländische Verluste aus allen anderen Ertragsquellen den steuerpflichtigen Reinertrag. Hinsichtlich der Übernahme der im Ausland ermittelten Verlustgrössen gelten die zur Erwerbssteuer gemachten Ausführungen über die Umrechnung in liechtensteinisches Recht sinngemäss.

Erträge aus ausländischen Betriebsstätten fallen analog zur Erwerbssteuer auch im Rahmen der Ertragssteuer unter die Steuerausscheidung; sie können daher auch nicht in künftige Steuerperioden vorgetragen werden. Das Gleiche gilt für Erträge aus ausländischen Liegenschaften, also vor allem Miet- und Pächterträge aus ausländischen Grundstücken. Im Gegensatz zur Erwerbssteuer existiert keine gesetzliche Vorschrift über die Steuerausscheidung, sondern diese basiert auf ständiger Verwaltungspraxis.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Vgl. Wegleitung juristische Personen, 2009, Abschn. 11, S. 11.

<sup>7</sup> Wegleitung juristische Personen 2009, Abschn. 8 letzter Satz.

<sup>8</sup> Vgl. StGH 26.10.1988, 1988/9, LES 1989, 59.

<sup>9</sup> Wegleitung juristische Personen, 2009, S. 11.

Diese Verwaltungspraxis sieht vor, dass eine Doppelbesteuerung dann vermieden werden kann, wenn die konkurrierenden Steuerhoheiten klar voneinander abgegrenzt werden. Die Abgrenzung (Steuerausscheidung) erfolgt objektmässig (Liegenschaften) oder nach Quoten (Betriebsstätte). Die quotale Zuteilung des auf die ausländische Betriebsstätte entfallenden Kapitals bzw. Reinertrags kann entweder direkt über den Betriebsstättenabschluss nach liechtensteinischem Recht oder indirekt aufgrund örtlicher oder wirtschaftlicher Beziehungen der Aktiven bzw. nach typischen Erwerbs- oder Umsatzfaktoren (zB Löhne) erfolgen. Im Bereich der Ertragssteuer wird im Zuge der Steuerausscheidung dem Hauptsitz des Unternehmens ein Vorausanteil (Präzipuum) in Höhe von 20% zugewiesen, der die Bedeutung des Hauptsitzes widerspiegeln soll. Dieser Vorausanteil kann bzw. darf bei einem Verlust jedoch nicht berücksichtigt werden.<sup>10</sup>

Ausserdem sind Verluste aus ausländischen Betriebsstätten und aus ausländischen Grundstücken progressionswirksam, da der für den Ertragssteuersatz massgebende Reinertrag, der vom steuerpflichtigen Reinertrag zu unterscheiden ist, den weltweit erzielten Reinertrag der Verbandsperson umfasst. Im Gegensatz zu den natürlichen Personen besteht also im Rahmen der Ertragssteuer ein negativer Progressionsvorbehalt für Verluste aus ausländischen Grundstücken und Betriebsstätten.

#### dd. Ermässigt besteuerte Sitzunternehmen und Holdinggesellschaften

Für jene Steuersubjekte, die unter die besonderen Gesellschaftssteuern fallen und daher nach Art. 82 ff. SteG lediglich einer pauschalierten Kapitalsteuer unterliegen, die unabhängig vom steuerlichen Ergebnis erhoben wird, ist ein Verlustvortrag nicht möglich. Daher können Sitzunternehmen und Holdinggesellschaften ihre tatsächlich erlittenen Verluste lediglich über das sich reduzierende Kapital und die damit verbundene Kapitalsteuer in Folgejahre verschieben. Auch beim Wechsel eines Sitzunternehmens oder einer Holdinggesellschaft in ein im Lande tätiges Unternehmen (Statuswechsel) besteht kein Anspruch auf Verrechnung von derartigen Verlusten.<sup>11</sup>

### 3. Verlustverwertung nach der liechtensteinischen Steuerreform

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf Bericht und Antrag Nr. 48/2010. Generell soll die steuerliche Nutzung von Verlusten durch die Steuerreform verbessert und erweitert werden.

#### a. Natürliche Personen

##### aa. Verlustausgleich

Nach der geplanten Steuerreform steht natürlichen Personen im Rahmen der Erwerbssteuer weiterhin kein unbeschränkter Verlustausgleich zwischen den einzelnen Erwerbsarten zu. Da Kapitalgewinne im Privatvermögen künftig nicht mehr besteuert werden, sind im Gegenzug Kapitalverluste nicht abzugsfähig und auch nicht vortragsfähig.

Verluste aus der Veräusserung von inländischen Grundstücken sind nur dann vom übrigen Selbständigenerwerb abzugsfähig, wenn die Grundstücke zum Geschäftsvermögen gehören. Veräusserungsgewinne von Grundstücken des Privatvermögens sind nach Art. 15 Abs. 2 lit. m SteG-E generell nicht erwerbssteuerpflichtig; im Gegenzug sind Veräusserungsverluste nicht abzugsfähig. Aus ausländischen Grundstücken sind gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. l SteG-E ebenfalls weder Veräusserungsgewinne noch -verluste erwerbssteuerrelevant. In Bezug auf die Legistik des Art. 15 Abs. 2 lit. l SteG-E ist zu beachten, dass der Begriff «*Kapitalgewinn*» stets auch den Kapitalverlust mitumfasst, während «*Grundstücksgewinn*» nur ein positives Veräusserungsergebnis bezeichnet.<sup>12</sup>

##### bb. Verlustvortrag

Nach Art. 16 Abs. 2 lit. b Z 3 SteG-E sind nachgewiesene Geschäftsverluste aus Selbständigenerwerben, ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, die aus Vorjahren stammen, abzugsfähig, soweit sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Die zeitliche Begrenzung des Verlustvortrages auf fünf Jahre wird im Zuge der Steuerrechtsrevision beseitigt. Der Verlust muss nach der Steuerreform wie auch derzeit durch eine ordnungsmässige Buchführung ermittelt werden, um vortragsfähig sein. Weiterhin kann im Folgejahr ein Abzug nur von positiven Selbständigenerwerben erfolgen.

<sup>10</sup> Wegleitung juristische Personen, 2009, S. 11.

<sup>11</sup> Wegleitung juristische Personen 2009, Abschn. 11 letzter Satz.

<sup>12</sup> Vgl. BuA Nr. 48/2010 zu Art. 15 Abs. 2 Bst. I.

### cc. Berücksichtigung von Auslandsverlusten

Grundsätzlich gilt nach dem neuen Steuergesetz der Grundsatz, dass Verluste aus Erwerbsquellen, die aufgrund des DBA oder – bei Vorliegen von Gegenseitigkeit – kraft innerstaatlichem Recht in Liechtenstein von der Erwerbssteuer befreit sind, nicht abzugsfähig sind. Fraglich ist, ob nach Art. 22 Abs. 1 letzter Teilsatz iVm Art. 21 Abs. 1 SteG-E ein negativer Progressionsvorbehalt zulässig ist. Dieser Grundsatz wird lediglich bei Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten durchbrochen: Erwerbe aus ausländischen Betriebsstätten sind auch nach der Steuerrechtsrevision gemäss Art. 15 Abs. 2 lit b SteG-E von der Erwerbssteuer befreit. Allerdings kennt die Steuerreform in Art. 16 Abs. 2 lit b Z 4 SteG-E eine neue Vorschrift über die Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten. Demnach sind Verluste aus ausländischen Betriebsstätten, ungeachtet der Befreiung eines allfälligen Betriebsstättengewinns, von der Bemessungsgrundlage für die Erwerbssteuer abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit besteht allerdings nur subsidiär; dh sofern die Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt worden sind.

Erzielt die verlusterzielende ausländische Betriebsstätte in einem Folgejahr Gewinne, sind zuvor mit einem inländischen Erwerb verrechnete Verluste in Liechtenstein nachzuversteuern. Die Nachversteuerung ist deshalb vorzunehmen, um eine doppelte Verwertung von Verlusten zu vermeiden. Dabei stellt der liechtensteinische Gesetzgeber freilich nicht darauf ab, ob im Betriebsstättenstaat tatsächlich ein Verlustausgleich im Folgejahr erfolgt, sondern geht offenbar davon aus. Die Dokumentation der Gewinnsituation der ausländischen Betriebsstätte in den Folgejahren obliegt dem Steuerpflichtigen; dieser hat jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nicht erfüllt sind. Eine Nachversteuerungspflicht tritt auch dann ein, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerpflichtigen beendet wird.

### dd. Verlustverwertung durch beschränkt Steuerpflichtige

Nach dem geltenden liechtensteinischen Steuerrecht werden unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich mit ihrem Welterwerb der Besteuerung durch Veranlagung unterzogen. Die Regeln über die Geltendmachung von Verlusten sind für Steuerinländer und Steuerausländer gleich. Mit der Steuerrechtsrevision werden nun für beschränkt Steuerpflichtige mit bestimmten Erwerbsarten Quellensteuern eingeführt, sodass sich hier die Frage der Verlustberücksichtigung stellt. Wie es dem Wesen der meisten Quellensteuern entspricht, entfällt die

Quellensteuer nach Art. 25 Abs. 1 SteG-E ausschliesslich auf den Bruttoerwerb, sodass Verluste diesfalls nicht berücksichtigt werden können. Allerdings öffnet das neue Steuergesetz den Steuerausländern nach Art. 23 Abs. 2 und 3 SteG-E die Möglichkeit einer vereinfachten Veranlagung oder einer vollständigen Veranlagung auf Antrag, wodurch Verluste geltend gemacht werden können.

### b. Juristische Personen

#### aa. Ordentlich besteuerte juristische Personen

Ordentlich besteuerte juristische Personen können einen allgemeinen Verlustausgleich und nach Art. 57 Abs. 1 SteG-E einen unbefristeten und der Höhe nach unbeschränkten Verlustvortrag geltend machen. Ein negativer Reinertrag wird mit positiven Reinerträgen der folgenden Perioden verrechnet. Unter das neue Steuerregime sollen auch Alt-Verluste fallen, die vor Inkrafttreten der Steuerrechtsrevision entstanden sind. Auch diese Alt-Verluste sind unbeschränkt vortragsfähig.

Auch die Steuerreform schafft keinerlei Mantelkaufbestimmungen, die unter bestimmten Umständen den Wegfall des Verlustvortrages vorsehen würden. Daher gelten weiterhin die zum geltenden Recht gemachten Ausführungen über das Vorliegen von Missbrauch, verbunden mit dem Untergang des Verlustvortrages, wobei der Missbrauchstatbestand neu in Art. 3 SteG-E kodifiziert wurde.

Veräusserungserfolge aus inländischen Grundstücken werden nach der Steuerreform ähnlich wie bei der Erwerbssteuer behandelt: Während Grundstücksgewinne – gegenüber der derzeitigen Rechtslage unverändert – der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen und insoweit von der Ertragssteuer befreit sind, können Grundstücksverluste nach Art. 48 Abs. 1 lit d SteG-E mit anderen positiven Erträgen im Rahmen der Ertragssteuer ausgeglichen werden und allenfalls zu einem Verlustvortrag führen.

Im Rahmen von Umstrukturierungen findet nach Art. 52 Abs. 4 SteG-E ein Übergang des Verlustvortrages bei jenen Umstrukturierungsvorgängen statt, in denen Gesamtrechtsnachfolge herrscht. Dazu zählen Umwandlungen, Spaltungen und Fusionen, nicht jedoch Einbringungen von Betrieben oder Teilbetrieben oder der Anteilstausch. In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge geht ein steuerlicher Verlustvortrag des übertragenden auf das übernehmende Unternehmen über. Dasselbe gilt hinsichtlich der Nachbesteuerungspflichten bei Verlusten ausländischer Betriebsstätten, die im Inland berücksichtigt worden sind.

### bb. Berücksichtigung von Auslandsverlusten

Bei der Behandlung von Auslandsverlusten von juristischen Personen gilt grundsätzlich das zu den natürlichen Personen Gesagte. Da laufende Erträge aus ausländischen Grundstücken aus der Landwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung nach Art. 48 Abs. 1 lit. a und d SteG-E ertragssteuerbefreit sind, sind auch daraus entstehende Verluste in Liechtenstein nicht abzugsfähig. Für Erträge aus ausländischen Betriebsstätten enthält Art. 57 Abs. 2 SteG-E eine Regelung, die jener für natürliche Personen sehr ähnlich ist. Der einzige Unterschied besteht darin, dass für die Abzugsfähigkeit der Betriebsstättenverluste Voraussetzung ist, dass diese nicht nur im Betriebsstättenstaat, sondern auch «in einem anderen Staat» nicht berücksichtigt werden.

### cc. Verlustnutzung mittels Gruppenbesteuerung

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung können Verluste von in- und ausländischen gruppenzugehörigen Gesellschaften von Gruppenmitgliedern oder vom Gruppenträger genutzt werden. Die Zurechnung von Verlusten eines Gruppenmitglieds und zu einem Gruppenmitglied erfolgt aliquot im jeweiligen Ausmass der Beteiligung des Gruppenträgers. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung können sowohl Verluste von Gruppenmitgliedern als auch Verluste des Gruppenträgers ausgeglichen werden. Die verlustnutzende Gesellschaft kann entweder der Gruppenträger oder, wenn beim Gruppenträger kein Ertrag in entsprechender Höhe vorliegt, ein Gruppenmitglied sein.

Allerdings steht die Verlustnutzung unter einer Nachversteuerungssanktion, um eine Doppelverlustverwertung zu vermeiden: Nach Art. 58 Abs. 5 bis 7 SteG-E ist eine Nachversteuerung der zugerechneten Verluste bei der verlustnutzenden Gruppengesellschaft vorzunehmen,

- wenn das verlustverursachende Gruppenmitglied in einem Folgejahr wieder Gewinne erzielt und diese mit dem vorhandenen Verlustvortrag verrechnet worden ist oder
- wenn eine Abschreibung der Beteiligung am verlustverursachenden Gruppenmitglied durch seine Obergesellschaft erfolgt ist oder
- wenn das verlustverursachende Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheidet oder
- wenn es zu einem kompletten Wegfall der Unternehmensgruppe kommt.

Scheidet das verlustnutzende Gruppenmitglied zu einem früheren Zeitpunkt als die verlustverursachende Gruppengesellschaft aus der Gruppe aus, tritt die Nachversteuerung bei der verlustnutzenden Gruppengesellschaft nach Art. 58 Abs. 8 SteG-E bereits zu diesem Zeitpunkt ein. Im Ergebnis kann daher

mittels Gruppenbildung keine Reduktion, sondern ausschliesslich eine Stundung der Ertragssteuerschuld von gruppenzugehörigen juristischen Personen erreicht werden.

### dd. Privatvermögensstrukturen

Privatvermögensstrukturen (PVS) werden durch die Steuerreform einer Mindestertragssteuer von CHF 1'800 unterworfen. Der Steuerstatus einer PVS kann jährlich in Anspruch genommen werden. Bei einer ermässigten Besteuerung als PVS sind allfällige Verluste der betreffenden juristischen Person steuerlich irrelevant und werden auch gar nicht ermittelt, zumal eine PVS nach Art. 64 Abs. 8 SteG-E nicht veranlagt wird. Optiert eine Privatvermögensgesellschaft in die ordentliche Besteuerung oder ändert sie ihre Tätigkeit derart, dass sie zwingend der ordentlichen Besteuerung unterliegt, kann sie tatsächlich erlittene Verluste aus ihrer Zeit als PVS – sofern diese überhaupt entsprechend ermittelt wurden – nicht nutzen. Nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist die Frage, ob eine ordentlich besteuerte juristische Person, die in der Folge einige Jahre als PVS besteuert wird, ihre vorher angesammelten Verlustvorträge weiterhin behält und in der Zukunft nutzen kann, sobald sie wieder in die ordentliche Besteuerung eintritt. In Übereinstimmung mit der bisherigen Erlasspraxis zu Sitzunternehmen und Holdinggesellschaften könnte man diese Frage verneinen. Dieses Ergebnis ist allerdings nicht zwingend.

## 4. Fazit

Liechtenstein hat de lege lata ein Steuersystem, das bei der Verlustverwertung bestimmte Beschränkungen kennt. Diese betreffen vor allem die Verlustausgleichsbeschränkungen, die limitierte Dauer des Verlustvortrages, die Nicht-Abzugsfähigkeit von ausländischen Betriebsstättenverlusten sowie bei den juristischen Personen die mangelnde Verwertbarkeit von Verlusten aus inländischen Grundstücken.

Im Zuge der Steuerreform sollen die Bestimmungen zur Verlustverwertung erweitert und liberalisiert werden. Nach der Steuerrechtsrevision sollen Verluste aus Selbständigenerwerben unbefristet vortragsfähig sein; ausserdem öffnet ein modernes Gruppenbesteuerungsregime die Nutzung von Verlusten zwischen konzernzugehörigen juristischen Personen. Die Abschaffung der Kapitalsteuer hat zur Folge, dass in einer Verlustphase keine Besteuerung von juristischen Personen auf Basis ihres Eigenkapitals stattfindet. Im Ergebnis bewirkt die Steuerreform dadurch eine stärkere Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Besteuerung.

# Unternehmenssteuerrecht für einen attraktiven Steuerstandort Liechtenstein

Rainer Marxer, eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer, ReviTrust Treuhand Anstalt, Schaan

Die Regierung hat in ihrer Sitzung vom 5. Mai 2010 den Bericht und Antrag betreffend die Schaffung eines neuen Steuergesetzes verabschiedet. Ziel der vorgeschlagenen Totalrevision des Steuergesetzes ist eine europarechtlich kompatible Modernisierung des liechtensteinischen Steuergesetzes von 1961, welches nicht mehr den Anforderungen an ein einfaches, transparentes und wettbewerbsfähiges Steuerrecht entspricht. In diesem Artikel soll auf die wesentlichen Neuerungen für in Liechtenstein tätige Unternehmen eingegangen werden. Der neu geschaffene Steuerstatus der Privaten Vermögensstruktur (PVS) wird dabei ausgeklammert.

Die erste Lesung der Revision des Steuergesetzes fand am 8. Juni 2010 statt. Das Eintreten war grundsätzlich unumstritten. Wesentliche Änderungen sind im Hinblick auf das Inkrafttreten im Zusammenhang mit der Besteuerung von in Liechtenstein tätigen Unternehmen nicht zu erwarten. Das Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes ist per 1. Januar 2011 vorgesehen.

Mit der Umsetzung der Steuerreform werden einerseits internationale Entwicklungen aufgenommen und diesen durch attraktive steuerliche Rahmenbedingungen Rechnung getragen. Andererseits wird die in Liechtenstein bis anhin gelebte Steuerpraxis in grossen Teilen auf eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage gestellt.

## 1. Ertragssteuersatz von 12,5 %

Die Steuerpflicht juristischer Personen knüpft zukünftig an die Kriterien eines liechtensteinischen Sitzes oder Ortes der tatsächlichen Verwaltung (unbeschränkte Steuerpflicht) oder an das Bestehen einer liechtensteinischen Betriebsstätte (beschränkte Steuerpflicht) an. Dadurch erhöht sich die internationale Kompatibilität.

Nicht mehr erhoben werden dagegen die Besonderen Gesellschaftssteuern von Sitz- und Holdinggesellschaften, da diese die konkrete Gefahr einer Verletzung des EWR-abkommensrechtlich basierten Verbotes staatlicher Beihilfen in sich bergen.

In Liechtenstein steuerpflichtige juristische Personen, die wirtschaftlich tätig sind, sollen zukünftig nur noch einer zinsberechtigten Ertragssteuer unterliegen. Auf die Erhebung der Kapitalsteuer soll in Zukunft verzichtet werden. Der Ertragssteuersatz soll unabhängig von der Ertrags- und Ausschüttungsintensität sein und in der Form eines proportionalen Ertragssteuersatzes in Höhe von 12,5 % erhoben werden.

## 2. Mindestertragsbesteuerung von 6 %

Um eine Mindestertragsbesteuerung von juristischen Personen sicherzustellen, wird eine Mindestertragssteuer von 6 % der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund-, Stamm- oder Anteilskapitals erhoben. Die Mindestertragssteuer ist auf die auf der Basis des steuerpflichtigen Ertrags erhobene Ertragssteuer anrechenbar. Soweit – beispielsweise in Verlustjahren – keine Ertragssteuer fällig ist, stellt die Mindestertragssteuer eine definitive Belastung dar. Für Betriebe aus dem Kleingewerbe, die in der Rechtsform einer juristischen Personen organisiert sind, aber nachhaltig geringe Erträge erwirtschaften, wird die Mindestertragssteuer nicht erhoben.

## 3. Abschaffung der Couponsteuer – Übergangsregelung für Altreserven

Die Regierung schlägt darüber hinaus vor, die Couponsteuer ersatzlos abzuschaffen. Von der Abschaffung der Couponsteuer sollen die bislang gebildeten, der Couponsteuer unterliegenden Reserven nicht betroffen sein. Für diese Altreserven gelten die Bestimmungen des bisherigen Steuergesetzes. Zukünftige Gewinnausschüttungen gelten vorrangig als aus Altreserven stammend, so dass die Altreserven mit zukünftigen Ausschüttungen verringert werden («First In, First Out»). Sind keine Altreserven mehr vorhanden, entfällt die Anwendung der Couponsteuer auf diejenigen Ausschüttungen, die aus Gewinnen stammen, die nach Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes gebildet wurden. Die Altreserven können in den ersten zwei Jahren nach Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes mit einem niedrigeren

Steuersatz von 2 Prozent ausgeschüttet bzw. vorgetragen werden. Dies allerdings erst nach einem entsprechenden Antrag an die Steuerverwaltung. Ab dem Jahr 2013 beträgt die Steuer auf den ausgeschütteten Altreserven wieder 4 Prozent.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bleiben zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen sowohl Dividenden und Kapitalgewinne aus Beteiligungen als auch ausländische Betriebsstätten- und Grundstückserträge steuerbefreit. Dies wird insbesondere für zukünftige Holdingstrukturen einen entscheidenden Standortvorteil darstellen.

#### Besteuerung juristischer Personen

- Ertragssteuer mit einem Steuersatz von 12,5 %
- Abschaffung der Kapitalsteuer
- Abschaffung des Ausschüttungszuschlages
- Abschaffung der Couponsteuer mit Übergangslösung für Altreserven
- Steuerbefreiung von Dividenden, Kapital- und Liquidationsgewinnen auf Beteiligungen statt Beteiligungsabzug
- Einführung eines Eigenkapital-Zinsabzuges von 4 %
- Mindestertragssteuer
- Einführung eines zeitlich unbeschränkten Verlustvortrages
- Einführung einer internationalen Gruppenbesteuerung

#### 4. Eigenkapital-Zinsabzug

Ein Eigenkapital-Zinsabzug von 4 % auf dem modifizierten bilanziellen Eigenkapital stellt neu für alle Unternehmen einen steuerlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Mit dem Eigenkapital-Zinsabzug reduziert sich der effektive Steuersatz. Mit dem Eigenkapital-Zinsabzug soll erreicht werden, dass Entscheidungen der Unternehmen bezüglich der Eigenkapitalisierung nicht vornehmlich nach steuerlichen Überlegungen getroffen werden.

Unter Berücksichtigung des Eigenkapital-Zinsabzuges in Höhe von 4 % auf die Einheitsbesteuerung von 12,5 % beträgt der effektive Steuersatz bei einer 20 %-igen Eigenkapital-Rendite dementsprechend 10 %. Dieser Steuersatz ist im internationalen Vergleich zweifellos sehr attraktiv.

#### 5. Umstrukturierungen

Das liechtensteinische Steuerrecht kannte bisher keine Bestimmungen bezüglich Umstrukturierungen. In das neue Steuergesetz wurde die gelebte Steuerpraxis in Liechtenstein adaptiert. Im Grundsatz werden die stillen Reserven nicht besteuert, soweit das Besteuerungsrecht in Liechtenstein nach erfolgter Umstrukturierung fortbesteht und die Buchwerte unverändert weitergeführt werden. Das heisst, das Steuersubstrat muss in Liechtenstein erhalten bleiben und es wird lediglich ein Steuerzuschub gewährt. Als Umstrukturierungstatbestände gelten:

- Umwandlung
- Vermögensübertragung durch Auf- oder Abspaltung
- Fusion und Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder im betrieblichen Anlagevermögen gehaltene Anteile an juristischen Personen

#### 6. Gruppenbesteuerung

Mit der Steuerreform führt Liechtenstein ein modernes Gruppenbesteuerungssystem ein. Ziel einer vorteilhaften Gruppenbesteuerung muss sein, dass die Konzernbildung über die Landesgrenzen hinweg steuerlich neutral gestaltet werden kann, wozu ein jährlicher Ausgleich von Verlusten einzelner Konzerngesellschaften mit Gewinnen anderer Gruppengesellschaften gehört. Diese Möglichkeiten sind mit den neuen gesetzlichen Regelungen nunmehr gegeben.

Voraussetzungen für einen Antrag auf Verlustverrechnungen sind, dass juristische Person ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Inland und eine Mehrheitsbeteiligung an anderen in- oder ausländischen juristischen Personen haben. Ausländische Gesellschaften ohne Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland können ebenfalls eine Gruppenbesteuerung beantragen, wenn sie eine im Inland eingetragene Zweigniederlassung besitzen, welcher die Anteile zuzurechnen sind.

#### 7. Verlustverrechnungsmöglichkeit

Im Vergleich zum aktuellen Steuergesetz dürfen zukünftig Verluste unbeschränkt vorgetragen und verrechnet werden. Verluste, welche vor Inkrafttreten des Steuergesetzes noch nicht untergegangen sind, sind ebenfalls unbegrenzt vortragsfähig. Eine Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten ist neu möglich, falls diese nicht bereits im Betriebsstättenstaat berücksichtigt sind.

## 8. Steuerbegünstigung von Patenteinkünften

Einem europäischen Trend folgend ist vorgesehen, besondere Steuervergünstigungen für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten einzuführen. Zukünftig sind demgemäss Einkünfte, die aus Forschungsergebnissen erzielt werden, in der Regel zu 80 % von der Besteuerung freigestellt.

## 9. Fazit

Die vor der Umsetzung stehende Revision des Unternehmenssteuerrechtes kann aus heutiger Sicht die Vorgaben an ein at-

traktives und wettbewerbsfähiges Steuersystem erfüllen. Abzuwarten bleibt die Steuerpraxis zu den nunmehr vorhandenen Vorgaben. Eine möglichst nachvollziehbare und wirtschaftsfreundliche Praxis muss Teil der Attraktivität des Steuerstandortes Liechtenstein sein.

Darüber hinaus muss gewährleistet sein, dass die liechtensteinischen Strukturen über Doppelbesteuerungsabkommen Rechtssicherheit erhalten. Damit werden die international kompatiblen Grundlagen zu einem real wettbewerbsfähigen Steuersystem gelegt.

OPILO'S

# LIECHTENSTEINISCHES SACHENRECHT

Der Kommentar zum Sachenrecht in drei Bänden und einer Komplett-CD

- mit den neuesten Änderungen und viel informativen Erläuterungen;
- mit der wichtigsten liechtensteinischen und schweizerischen Rechtsprechung und zu neuen europäischen Entwicklungen;
- für Rechtsanwälte, Juristen, Studenten, Eigentümer, Vermieter, Nachbarn etc.

über 1800 Seiten, broschiert, CHF 398,- (3 Bände & CD-ROM)



<http://EDITION.eu.com>  
Office@EDITION.eu.com

**EDITION.EUROPA.Verlag**

T: +43-5572-22 20 10 F: - 22 20 14 Forachstrasse 74 A-6850 Dornbirn

## veranstaltungen

# 1. Zürcher Stiftungsrechtstag – Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 16. April 2010, Universität Zürich

Tagungsleitung Prof. Dr. Dominique Jakob

In jedem Block der drei Blöcke eine Podiumsdiskussion und jeweils mindestens vier Referenten oder Diskussionsteilnehmer. Ein langer Tag mit hohem wissenschaftlichen Anspruch und entsprechend hochkarätigen Referenten und Teilnehmern. Die drei Blöcke

1. **Mit-, Zu- und Dachstiftungsmodelle als Zukunft des Stiftungswesens?,**
2. **Das Schweizer Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa und**
3. **Die Zukunft privatnütziger Vermögensperpetuierung in der Schweiz**

hatten es in sich.

Es war der Tag, an dem der «Himmel frei hatte» und der Flugverkehr in Europa zum Erliegen kam. Der erste Referent, *Prof. Dr. Peter Rawert*, Notar in Hamburg, konnte dennoch per Live-Übertragung zum Thema «Funktionaler Stiftungsbegriff und Zustiftungen (unter Berücksichtigung unselbständiger Stiftungsformen)» referieren – etwas ungewohnt, aber souverän. *Goran Studen*, Wiss. Assistent von *Prof. Jakob* ergänzte das Thema «Dachstiftungsmodelle – Dogmatik, Möglichkeiten und Grenzen». Die anschliessende Diskussion beschäftigte sich mit den «Mit-, Zu- und Dachstiftungsmodellen» nach Einleitungsvoten von *lic. oec. publ. François Geinoz* und *Dr. Dr. Thomas Sprecher*.

Das zweite Generalthema «Das Schweizer Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa» begann mit *Harold Grüniger* zum Thema «Grenzüberschreitende Sitzverlegung von Stiftungen in der Schweiz und in Europa», einem Thema, das im europäischen Gesellschaftsrecht für alle Rechtsformen noch nicht und im Ansatz noch unzureichend geregelt ist. Vor dem Hintergrund ausländischer Rechtsreformen und den Entwicklungen auf europäischer Ebene wird verstärkt über die Rolle der Schweiz als attraktiver Standort für gemeinnützige Stiftungen nachgedacht. Die Ausführungen von Frau *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*, Bucerius

Law School, Hamburg (erwähnenswert: die Publikation npor, die ausschliesslich online erscheint) über die Entwicklungen im europäischen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht (unter Einbezug der European Foundation) wurden von *Dr. Christoph Degen* mit dem Thema «Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht im europäischen Kontext» und *Prof. Dr. Georg von Schnurbein* mit Ausführungen zum «Stiftungsstandort Schweiz vor dem Hintergrund nationaler und europäischer Entwicklungen» in der Podiumsdiskussion ergänzt nach Einleitungsvoten von *Dr. Bernd Ebersold* und *Georg Schnurbein*.

Es ist eine verbreitete Erkenntnis, dass die Schweizer Familienstiftung für privatnützige Vermögensperpetuierung nur begrenzt tauglich ist und auf internationalem Parkett wenig Anziehungskraft besitzt. Beim Thema «Die Zukunft privatnütziger Vermögensperpetuierung in der Schweiz» wird in der Praxis eine Reform der Familienstiftung oder ein neuartiges Vehikel zur Vermögensperpetuierung gefordert. In diesem Zusammenhang kam auch die liechtensteinische Perspektive durch Frau *Prof. Dr. Susanne Kalss* in deren Referat «Perspektiven der Privatstiftung in Österreich und im Fürstentum Liechtenstein» zur Sprache, ergänzt von *Dr. Nedim Peter Vogt* und dessen Ausführungen zur «Privatnützigen Vermögensperpetuierung in der Schweiz – kann der Trust die Aufgabe übernehmen?», schliesslich *Dr. Dr. Thomas Sprecher* zum Thema «Braucht die Schweiz ein neues Vehikel zur privatnützigen Vermögensperpetuierung?» und der anschliessenden Podiumsdiskussion zu diesem Thema, eingeleitet von Kurzvoten von *Dr. Jochen Ettinger* und *Dr. Manuel Liatowitsch*.

Fazit: Die Veranstaltung wollte «eine Plattform bieten, welche Wissenschaft und Praxis heute und in Zukunft in einem zielgerichteten, aber auch visionären Dialog vereint». Ob dies für den Veranstalter, d.h. letztlich dem Zentrum für Stiftungsrecht um *Prof. Jakob*, gelungen ist, wissen wir nicht. Für die Teilnehmer ist es gelungen.

Redaktion

# Rechtsprechtage an der Hochschule Liechtenstein

## 7. Rechtsprechtage

**Am 4. März 2010** fand der vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht veranstaltete «7. Rechtsprechtage» statt. *Univ.-Doz. Dr. Peter Bussjäger*, Richter am Staatsgerichtshof und zuvor Richter am Verwaltungsgerichtshof widmete sich dem Thema **«Aktuelle Judikatur des Staatsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes mit besonderem Blick auf die Amtshilfe»**.

Amtshilfeangelegenheiten nehmen in der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes einen immer grösseren Anteil ein. Der Vortrag gab einen Überblick über die aktuelle Judikatur der beiden Gerichte zu diesem Thema und setzte sich mit den vordringlich zu stellenden Fragen näher auseinander. Nach einer Klärung des Begriffs der Amtshilfe und der typischen Fälle erfolgte eine nähere Auseinandersetzung mit den Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe bzw. den Gründen für die Verweigerung von Amtshilfe.

## 8. Rechtsprechtage

**Aktuelle Fragen des Schweizer Stiftungsrechts**, *Dr. iur. et phil. Thomas Sprecher*, LL.M., Rechtsanwalt, Niederer Kraft & Frey AG, Zürich

**Montag, 7. Juni 2010, 18.00 Uhr**

In der Einführung betonte *Fürstlicher Rat Hans Brunhart*, Verwaltungsratspräsident der VP Bank und der VP Bank Stiftung das notwendige «monitoring» des liechtensteinischen Rechts – einerseits in die Nachbarschaft zu schauen, andererseits rechtliche Traditionen zu bewahren. Zur besseren Positionierung der liechtensteinischen Stiftung trage u.a. die Tatsache bei, dass liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen seit April des Jahres nun auch Mitglied bei SwissFoundations werden könnten.

Der Hauptredner, *Dr. Thomas Sprecher*, LL.M., Rechtsanwalt und Partner bei Niederer, Kraft & Frey, Zürich, Nestor des schweizerischen Stiftungsrechts, behandelte in einer grossen Bandbreite die aktuellen Fragen des Schweizer Stiftungsrechts. Das Spektrum reichte von Gesetzgebung, Praxis bis hin zur

Rechtsprechung. Die Motion Luginbühl ist nun angetreten, um den Stiftungsstandort Schweiz attraktiver zu machen. Der Ball liege nun wieder beim Bundesrat. Gemeinnützige Stiftungen sind im neuen MwStG positiv eingearbeitet worden. Ungelöste Fragen bestehen im sonstigen Steuerrecht, da Steuerämter meinen, gemennützige Arbeit könne im Wesentlichen nur unentgeltlich und ehrenamtlich erledigt werden, obwohl ca. 60 % aller Stiftungen ihren Entscheidungsträgern etwas für ihre Arbeit bezahle. Die Steuerbefreiung deshalb zu versagen, wie es teilweise geschehe, sei ein absurder Zustand.

Die Vorschläge im Zivil- und Aufsichtsrecht orientieren sich teilweise am deutschen Stiftungsrecht, bspw. hinsichtlich einer Eingrenzung der Haftung ehrenamtlicher Stiftungsräte auf eine Haftung bei grober Fahrlässigkeit und Vorsatz. Massnahmen gegen inaktive Stiftungen müssten nicht gesetzlich ergriffen werden, die bisherigen Aufsichtsmaßnahmen genügten auf jeden Fall.

Gerade auch auf dem 1. Zürcher Stiftungsrechtstag sei über die Schaffung einer Privatstiftung nach liechtensteinischem Vorbild diskutiert worden. Die Schweiz tut sich damit immer noch schwer, selbst die Namensfindung will nicht von einer Stiftung, sondern von einem Privatfonds sprechen.

Stark kritisiert wurden seitens *Dr. Sprecher* die sog. Praxishinweise der Schweizerischen Steuer-Konferenz, die die Praxis als empfindlichen und engstirnigen Rückschritt empfindet. Hingegen sei der Swiss Foundations Code als softlaw bereits ein Vorbild für Liechtenstein geworden. In der Schweiz befassten sich bereits die Universitäten Fribourg, Basel und Zürich intensiv mit Facetten des Stiftungsrechts, wohingegen die Beteiligung an den Verbänden proFonds und SwissFoundations noch eher gering sei.

Der Überblick über die Rechtsprechung der letzten Jahre zeige immer noch eine geringe klägerische Aktivität, nichtsdestotrotz werden wegweisende Urteile wie zur Haftung auch bei ehrenamtlicher Tätigkeit (BGE 9C.859/2007 vom 16.12.2008) und zur Haftung des Revisionsstelle (Handelsgericht Zürich HG080125 vom 17.12.2009) getroffen.

## 9. Rechtsprechttag

**Unvereinbarkeiten bei der Privatstiftung – Konsequenzen für den Stiftungsstandort Österreich und Liechtenstein**, Univ.-Prof. Dr. Georg E. Kodek, LL.M., Institut für Zivil- und Unternehmensrecht, Wirtschaftsuniversität Wien

**Donnerstag, 2. September 2010, 18.00 Uhr**, Anmeldeabschluss ist der 19.8.2010.

Im vergangenen Jahr sorgten zwei Entscheidungen des österreichischen OGH zum Stiftungsrecht für Aufruhr. Diese betreffen einerseits die Zusammensetzung eines Beirats, andererseits Unvereinbarkeiten beim Stiftungsvorstand. Konkret geht es dabei darum, ob und inwieweit Rechtsanwälte des Stifters oder des Begünstigten Organfunktionen in Stiftungen übernehmen können und welche Rechtsfolgen ein Verstoss gegen die Unvereinbarkeitsbestimmungen nach sich zieht. Dadurch werden unter Umständen aus österreichischer Sicht andere Stiftungsstandorte deutlich attraktiver, so Prof. Schurr in der Vorankündigung.

## 10. Rechtsprechttag

**Aktuelle schweizerische Gerichtspraxis zum Scheidungsunterhalt**, Dr. h.c. Rolf Vetterli, ehemaliger Kantonsrichter am Kantonsgericht, St. Gallen

**Dienstag, 16. November 2010, 18.00 Uhr**

## 11. Rechtsprechttag

**Aktuelles zur Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zum Arbeitsrecht**, Prof. Dr. iur. Thomas Geiser, Professor für Privat- und Handelsrecht an der Universität St. Gallen, Direktor des Forschungsinstitutes für Arbeit und Arbeitsrecht FAA-HSG, St. Gallen

**Montag, 24. Januar 2011, 18.00 Uhr**

## 12. Rechtsprechttag

**Aktuelle Judikatur zum liechtensteinischen Zivilprozessrecht anhand höchstgerichtlicher Entscheidungen**, Univ.-Prof. Dr. Hubertus Schumacher, Richter am Fürstlichen Obersten Gerichtshof, Vaduz

**Donnerstag, 17. März 2011, 18.00 Uhr**

Veranstalter: Prof. Dr. Francesco A. Schurr, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht an der Hochschule Liechtenstein, Institut für Finanzdienstleistungen; Informationen unter [www.hochschule.li/gesellschaftsrecht](http://www.hochschule.li/gesellschaftsrecht)

*Hinweis der Redaktion:*

Die von Prof. Schurr angesprochenen Entscheidungen sind abgedruckt und kommentiert in **liechtenstein-journal** 2009, 129 ff. mit Anmerkung Schauer.



## Centrum Bank.

### Ihr Partner für die Liechtenstein Disclosure Facility (LDF).

Die Liechtenstein Disclosure Facility bietet natürlichen und juristischen Personen, welche im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind, die Möglichkeit, nicht deklarierte Vermögenswerte zu speziellen Konditionen offen zu legen.

Mit unserem erfahrenen UK-Team bauen Sie auf eine Partnerschaft, bei der Sie alle Vorteile für Ihre Klienten aus dem Liechtenstein Disclosure Facility nutzen können.

Wir würden uns freuen, Sie bei diesem Programm begleiten zu dürfen. Für weitere Informationen kontaktieren Sie bitte Herrn Russell Pfeiffer, Telefon +423 238 3784 oder Herrn Roman Marti, Telefon +423 238 3719 von unserem UK-Team.

[www.centrumbank.com/ldf](http://www.centrumbank.com/ldf)



CENTRUM BANK

Centrum Bank AG  
Kirchstrasse 3 · Postfach 1168 · 9490 Vaduz · Liechtenstein  
Telefon +423 238 38 38 · Fax +423 238 38 39  
[www.centrumbank.com](http://www.centrumbank.com)

## aktuelles

# Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt Newsletter

## Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt Newsletter 1/2010

### Erleichterung betr. Publikationsbewilligungen

Die Durchführung einzelner Amtsgeschäfte beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt wie z.B. die Neugründung, Löschung etc. bedingt vorgängig den Nachweis der Bezahlung allfälliger Steuern bei der Steuerverwaltung. Der Nachweis wird in der Regel mittels der sog. Publikationsbewilligung der Steuerverwaltung und Einreichung derselben beim GBOERA erbracht.

In Absprache zwischen den beteiligten Ämtern kann künftig auf die physische Ausstellung der Publikationsbewilligung durch die Steuerverwaltung und der nachfolgenden Einreichung derselben beim GBOERA verzichtet werden, sofern der Antragsteller über ein Depotkonto bei der Steuerverwaltung verfügt und der Steuerverwaltung eine vom Depotinhaber unterzeichnete Belastungsermächtigung vorliegt.

Mit Wirkung ab 1. April 2010 können daher Inhaber eines Depotkontos nachfolgende Geschäftsfälle ohne die bisher notwendige Bewilligung der Steuerverwaltung direkt beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregister einreichen:

1. Neugründungen, Umwandlungen, Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen aller Rechtsformen.
2. Löschungen von Stiftungen und Trusts (Treuhänderschaften).

Da bei den oben erwähnten Geschäftsfällen keine Bewilligung der Steuerverwaltung mehr erforderlich ist, entfällt auch die Verwaltungsgebühr von bisher CHF 20.– bei der Steuerverwaltung.

### **Für Löschungen der übrigen Rechtsformen ist weiterhin eine Bewilligung der Steuerverwaltung erforderlich.**

Bei allfälligen Fragen in diesem Zusammenhang stehen Ihnen Herr Reinhold Zanghellini (Steuerverwaltung, Tel. 236 68 05) und Herr Manfred Gassner (Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt, Tel. 236 66 15) gerne zur Verfügung.

## Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt Newsletter 2/2010

Stiftungsaufsicht: Merkblatt betreffend die Befreiung von der Revisionsstellenpflicht aufsichtspflichtiger gemeinnütziger Stiftungen/Bearbeitung pendenter Anträge auf Befreiung

### **Merkblatt betreffend die Befreiung von der Revisionsstellenpflicht aufsichtspflichtiger gemeinnütziger Stiftungen**

Die Stiftungsaufsichtsbehörde stellt nunmehr ein Merkblatt zur Verfügung, welches die Details rund um die Befreiung von der Revisionsstellenpflicht aufsichtspflichtiger gemeinnütziger Stiftungen ausführt. Die Inhalte des Merkblattes widmen sich den zentralen Befreiungsgründen, namentlich der Befreiung wegen geringen Vermögens (Art. 5 StRV) sowie der Befreiung wegen einer Anlagepolitik und Mittelverwendung, welche eine Beaufsichtigung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erlaubt (Art. 6 Abs. 2 Bst. b StRV).

Im Merkblatt werden die allgemeinen gesetzlichen Grundlagen für eine Befreiung und die Anforderungen an die konkreten Inhalte eines Antrages aufbereitet sowie die seitens der Stiftungsaufsichtsbehörde vorgegebenen Anlagekriterien für eine Befreiung wegen einfacher Anlagepolitik und Mittelverwendung ausführend festgelegt. Informiert wird zudem über den allgemeinen Verfahrensablauf, Gebühren, Berichts- bzw. Dokumentationspflichten, die Rahmenbedingungen einer Prüfung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde sowie über besondere Mitteilungspflichten seitens der befreiten Stiftung.

Zur Verfügung gestellt wird auch eine Berichtsvorlage für die verpflichtende jährliche Kurzberichterstattung an die Stiftungsaufsichtsbehörde aufgrund einer Befreiung nach Art. 6 Abs. 2 Bst. b StRV. Die nach Art. 5 StRV befreiten Stiftungen unterliegen keiner jährlichen Berichtspflicht, diese trifft aber – wie auch jene nach Art. 6 StRV befreiten Stiftungen – eine aktive Mitteilungspflicht, sobald die Stiftung eine oder mehrere der Voraussetzungen zur Befreiung von der Revisionsstellenpflicht nicht mehr erfüllt.

## Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt Newsletter 3/2010

### Amtliche Liquidation / Nachtragsliquidation / Anstaltszweck / Aktenabholung / Zusammenarbeit mit STV und AVW / Mindestanzahl von Stiftungs- räten / Verwechslungsgefahr mit amtlichen Ge- bührenrechnungen / ZEFIX Liechtenstein

#### 1. Nachtragsliquidation

Im Antrag auf Bestellung eines Nachtragsliquidators ist das nachträglich hervorgekommene Vermögen **bestimmt zu bezeichnen** und durch Beilage der entsprechenden Dokumente **zu bescheinigen**. Aus den Dokumenten muss eindeutig hervorgehen, dass es sich bei den nachträglich hervorgekommenen Vermögenswerten tatsächlich um Vermögen der gelöschten Verbandsperson, für die ein Nachtragsliquidator bestellt werden soll, handelt. Sind z.B. Vermögenswerte in Form eines Kontoguthabens nachträglich hervorgekommen und wird zur Bescheinigung des Guthabens ein Kontoauszug beigelegt, so hat dieser die Firma bzw. den Namen der betreffenden gelöschten Verbandsperson zu enthalten.

#### 2. Amtliche Liquidation

Um die Entstehung von zusätzlichem Verfahrensaufwand und -kosten zu vermeiden, ersuchen wir Sie im Zusammenhang mit amtlichen Auflösungen und Liquidationen Folgendes zu beachten:

Bevor eine Verbandsperson nach Art. 971 PGR z.B. wegen Nichteinreichung der Jahresrechnungen, Nichtbegleichung der öffentlichen Abgaben, Fehlen einer Person nach Art. 180a oder der gesetzlichen Repräsentanz etc. von Amts wegen aufgelöst und in Liquidation gesetzt wird, ergeht eine **Aufforderung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes unter zweimonatiger Fristsetzung**, den rechtmässigen Zustand wiederherzustellen.

- Gegen diese Aufforderung besteht grundsätzlich die Möglichkeit **Widerspruch nach Art. 114 ÖRegV** einzulegen, sodass die Entscheidung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes noch einmal überprüft werden muss. Der Widerspruch kann beispielsweise eingelegt werden, wenn der Auflösungsgrund gar nicht oder nicht mehr besteht, weil z.B. die öffentlichen Abgaben bereits entrichtet worden sind.

- In begründeten Fällen kann von der Verbandsperson **Fristverlängerung** zur Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustandes beantragt werden, bspw. wenn bereits mit der Erstellung der geforderten Jahresrechnungen begonnen wurde oder die öffentlichen Abgaben gerade überwiesen werden sollen etc.
- Sind im Zeitraum zwischen der Zustellung der Aufforderung und Zustellung der Verfügung über die amtliche Auflösung und Liquidation die offenen Jahresrechnungen bei der Steuerverwaltung zwischenzeitlich eingereicht worden oder die öffentlichen Abgaben entrichtet worden, ist dies **auch dem Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt unverzüglich mitzuteilen** (allein die Erfüllung der Verpflichtungen bei der Steuerverwaltung sind nicht ausreichend zur Einstellung des Auflösungs- und Liquidationsverfahrens), da bei diesem bereits das Verfahren zur amtlichen Auflösung und Liquidation hängig ist.
- Erhält das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt nach Ablauf der 2-monatigen Frist zur Herstellung des gesetzmässigen Zustands weder einen Widerspruch gegen die Aufforderung, einen Antrag auf Fristverlängerung oder eine Mitteilung, dass der Auflösungsgrund durch Herstellung des gesetzmässigen Zustands zwischenzeitlich weggefallen ist, wird **von Amts wegen die Auflösung und Liquidation** der betreffenden Verbandsperson **verfügt**.
- Erhält das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt innerhalb offener Rechtsmittelfrist die **Mitteilung** von der Verbandsperson und in denjenigen Fällen, in denen Verpflichtungen gegenüber der Steuerverwaltung bestehen, auch von dieser, dass der gesetzmässige Zustand vollumfänglich wieder hergestellt ist, wird die Verfügung betreffend die Auflösung und Liquidation infolge Wegfalls des Auflösungsgrundes **von Amts wegen aufgehoben**.
- Wird innert der Rechtsmittelfrist der gesetzmässige Zustand nicht wieder hergestellt, liegt jedoch ein sonstiger Vorstellungs- bzw. Beschwerdegrund vor, ist **bis Eintritt der Rechtskraft** das Rechtsmittel der **Vorstellung bzw. Beschwerde** zulässig.
- Fällt der Grund für die Auflösung und Liquidation der betreffenden Verbandsperson erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist weg, ist die **Aufhebung der Liquidation** beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt zu beantragen.

#### 3. Konkursantrag Landgericht

Wird während eines laufenden Verfahrens auf amtliche Auflösung und Liquidation ein Konkursantrag beim Landgericht gestellt, ist dieser in Kopie dem Grundbuch- und Öffentlich-

keitsregisteramt zu übermitteln. So ist es möglich, zusätzlichen Verfahrensaufwand und -kosten zu vermeiden.

#### 4. Aktenabholung

Nach Überführung einer altrechtlichen Stiftung in das neue Stiftungsrecht besteht die Möglichkeit, mit Einbringung der Änderungsanzeige bzw. Überführungsanzeige, die hinterlegten Akten gebührenfrei zurück zu fordern. Dabei kommt es oft vor, dass die Akten eine längere Zeit nicht abgeholt werden. Wir möchten noch einmal darauf hinweisen, dass jeder Antragsteller die bestellten Akten mindestens einmal wöchentlich beim Öffentlichkeitsregister abzuholen hat. Künftig werden Akten, die länger als zehn Tage ab Durchführung der Änderung bzw. Überführung nicht abgeholt werden, in das Archiv zurück gestellt und es bedarf eines neuerlichen schriftlichen Antrags, um den Stiftungsakt zu einem späteren Zeitpunkt abholen zu können. In diesem Falle ist eine zusätzliche Bearbeitungsgebühr von CHF 50.– zu entrichten.

#### 5. Hinweis betreffend Statuten von Anstalten

Es kommt immer wieder vor, dass in Anstaltsstatuten für die betreffende Anstalt die Bezeichnung «Gesellschaft» verwendet wird. Bsp.: «Zweck der Gesellschaft ist...». Es wird darauf hingewiesen, dass es sich bei einer Anstalt um keine Gesellschaft nach dem PGR handelt. Es ist daher künftig darauf zu achten, dass die Bezeichnung «Gesellschaft» in Anstaltsstatuten nicht mehr verwendet wird. Korrekterweise müsste es in obigem Beispiel heissen: «Zweck der Anstalt ist...».

#### 6. Einreichung von Anträgen

In letzter Zeit häufen sich bei der Einreichung von Neugründungen bzw. div. Änderungen im Öffentlichkeitsregister unvollständige Dokumente. Wir möchten noch einmal darauf hinweisen, dass nur Neugründungen, Änderungen usw. effizient durchgeführt werden können, wenn die Dokumente vollumfänglich im Original vorhanden sind. Einreichungen von unvollständigen oder blossen Kopien von Dokumenten können nicht bearbeitet werden und werden vom Öffentlichkeitsregister mit einem Gebühren versehenem Verbesserungsauftrag in Höhe von CHF 50.– beanstandet.

#### 7. Vorgehen bei tätigen Gesellschaften

In Absprache zwischen den beteiligten Ämtern wird das bereits in der Praxis schon vollzogene Vorgehen von Eintragungen und Änderungen von tätigen Unternehmen wie folgt festgehalten. Gemäss dem Gewerbegesetz, LGBl. 2006 Nr. 184, Art. 16 Abs. 3 darf das beantragte Gewerbe erst nach Ausstellung der Gewerbebewilligung ausgeübt werden ([www.gesetze.li](http://www.gesetze.li)).

Die Zweckbeschreibung einer gewerbsmässigen Unternehmung wird vom Amt für Volkswirtschaft (AVW) überprüft und der genehmigte Zweck in der Zusicherung aufgeführt. Anhand dieser Zusicherung trägt das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt (GBOERA) das Unternehmen in das Hauptregister als gewerbsmässig tätige Firma ein.

Grundsätzlich kann aber eine Unternehmung auch ohne Zusicherung des AVW in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Hierbei wird aber von Seiten des GBOERA der Antragsteller darauf hingewiesen, die Gewerbebewilligung entweder parallel oder aber zumindest nachträglich beim AVW einzuholen. Falls das Amt für Volkswirtschaft eine Zweckänderung vornimmt, ist diese im Öffentlichkeitsregister gebührenpflichtig nachzutragen und neu zu publizieren. Auch ist die Geschäftsadresse der gewerbsmässigen Unternehmung im Öffentlichkeitsregister einzutragen bzw. neben der Zustelladresse zu ergänzen. Für die Ausstellung der Gewerbebewilligung ist der aktuelle Öffentlichkeitsregisterauszug dem AVW vorzulegen. Sollte keine Bewilligung von Seiten des AVW ausgestellt werden, so wird das Unternehmen vom Öffentlichkeitsregister als Sitzgesellschaft angesehen und es erfolgt eine Aufforderung, den Voraussetzungen einer Sitzgesellschaft mit einer inländischen Repräsentanz gem. Art. 239 PGR und einen Verwaltungsrat nach Art. 180a PGR nachzukommen bzw. zu bestellen oder es wird das amtliche Liquidationsverfahren auf Auflösung und Liquidation des Unternehmens eingeleitet.

#### 8. Vorgehen bei Fehlen der Mindestzahl von Stiftungsräten nach Art. 552 § 24 Abs. 2 PGR

Das neue Stiftungsrecht sieht vor, dass sich der Stiftungsrat aus mindestens zwei Mitgliedern zusammensetzen muss. Juristische Personen können Mitglied des Stiftungsrats sein (von dieser Mindestregelung sind altrechtliche Stiftungen gem. Art. 1 Abs. 4 Übergangsbestimmungen ausgenommen). Mangelt es einer Stiftung an der Mindestzahl von zwei Stiftungsräten gemäss Art. 552 § 24 Abs. 2 PGR, sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Ist die Stiftung nur mehr durch ein Mitglied des Stiftungsrates vertreten, welches nicht die Voraussetzungen nach Art. 180a PGR erfüllt, kommt Art. 971 Abs. 1 Z. 3 PGR (amtliches Verfahren zur Auflösung und Liquidation der Stiftung, derzeitige Praxis), bei aufsichtspflichtigen bzw. freiwillig der Aufsicht unterstellten Stiftungen allenfalls Art. 552 § 29 PGR (Beantragung aufsichtsrechtlicher Massnahmen durch die Stiftungsaufsichtsbehörde) zur Anwendung.
- Ist die Stiftung nur mehr durch ein Mitglied des Stiftungsrates vertreten, welches jedoch die Voraussetzungen nach Art. 180a PGR erfüllt, fordert das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt bei hinterlegten Stiftungen den verbleibenden Stiftungsrat nach Art. 184 Abs. 5 PGR auf, dem Amt bei Vermeidung einer Ordnungsstrafe die zur Vertretung der Stiftung berufenen Organe, d.h. das nach Art. 552 § 24 Abs. 2 PGR erforderliche zweite Mitglied des Stiftungsrates bekannt zu geben. Handelt es sich um eingetragene Stiftungen, kommt Art. 552 § 29 PGR resp. Art. 552 § 35 PGR (Beantragung aufsichtsrechtlicher Massnahmen resp. Mitteilung ans Landgericht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde) zur Anwendung.
- Mangelt es der Stiftung überhaupt an Stiftungsräten so hat nach Art. 190 Abs. 1 PGR bei privatnützigen Stiftungen auf Antrag von Beteiligten oder des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes das Landgericht einen Beistand für die Stiftung zu bestellen. Bei aufsichtspflichtigen bzw. freiwillig der Aufsicht unterstellten Stiftungen kommt allenfalls Art. 552 § 29 PGR (Beantragung aufsichtsrechtlicher Massnahmen durch die Stiftungsaufsichtsbehörde) zur Anwendung.

## 9. Erleichterungen betr. Publikationsbewilligungen

In Absprache zwischen den beteiligten Ämtern kann künftig auf die physische Ausstellung der Publikationsbewilligung durch die Steuerverwaltung und der nachfolgenden Einreichung derselben beim GBOERA verzichtet werden, sofern der Antragsteller über ein Depotkonto bei der Steuerverwaltung verfügt und der Steuerverwaltung eine vom Depotkontoinhaber unterzeichnete Belastungsermächtigung vorliegt.

Daher können Inhaber eines Depotkontos mit Wirkung vom 1. April 2010 folgende Geschäftsfälle beim GBOERA ohne die bisher notwendige Bewilligung der Steuerverwaltung einreichen:

- Neugründungen jeglicher Rechtsformen
- Umwandlungen jeglicher Rechtsformen
- Kapitalherabsetzungen jeglicher Rechtsformen
- Kapitalerhöhung bis zu CHF 1'000'000.– bei allen Rechtsformen

- Löschungen von eingetragenen sowie hinterlegten Stiftungen
- Löschungen von eingetragenen sowie hinterlegten Trusts

Somit sind auch für die oben erwähnten Geschäftsfälle keine zusätzlichen Dokumente wie z.B. Statutenexemplare bei der Steuerverwaltung einzureichen. Diese werden vom Register automatisch an die Steuerverwaltung übermittelt.

Für alle anderen Geschäftsfälle benötigt man zwingend weiterhin eine Publikationsbewilligung der Steuerverwaltung darunter fallen:

- Löschungen aller anderen Rechtsformen
- Löschungen von Unternehmen, hinsichtlich derer die Liquidation von Amts wegen durchgeführt wurde, dies bei allen Rechtsformen
- Kapitalerhöhungen über CHF 1'000'000.– bei allen Rechtsformen

## 10. Zentraler Firmenindex Fürstentum Liechtenstein

Immer häufiger erlangt das GBOERA Kenntnis, dass inländische Firmen Anschreiben einer Schweizer Firma erhalten mit dem Absender «Zentraler Firmenindex Fürstentum Liechtenstein». Hierbei handelt es sich um eine Firma in der Schweiz mit dem Namen «ZFI GmbH, Zentraler Firmenindex, Alte Steinhauserstrasse 19, CH-6330 Cham», die eine Internet-Domain betreibt mit dem Namen «zefix.li».

Im Schreiben dieser Schweizer Firma wird Bezug auf die publizierten Änderungen im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister genommen. Das Schreiben orientiert sich im Auftreten wie auch Gestaltung an den offiziellen Gebührenrechnungen des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts. Eine Verwechslungsgefahr wird dabei bewusst in Kauf genommen. Das Amt erhält laufend Informationen darüber, dass aufgrund mangelnder Aufmerksamkeit Zahlungen an die Schweizer Firma getätigt werden. Wir erhalten auch immer wieder Originalschreiben der Schweizer Firma, welche wir an die Staatsanwaltschaft weiterleiten.

Daher möchte das GBOERA ausdrücklich davor WARNEN, diese «Rechnungen» ohne weitere Prüfung zu bezahlen.

*Hinweis der Redaktion zu Ziff. 10: Das Zürcher Handelsgericht hat erst vor wenigen Tagen mit deutlichen Worten das dubiose Geschäft mit Registereinträgen verboten, s. Urteil HG090063 vom 31.5.2010.*

## gesetzgebung

### **Strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen**

Die Regierung hat in ihrer Sitzung vom 04.05.2010 den Bericht und Antrag Nr. 52/2010 betreffend die Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen verabschiedet.

Die gesetzliche Verankerung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen dient der Umsetzung eines zentralen internationalen Standards im Bereich der Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierungsbekämpfung. Zudem sehen diverse multilaterale Übereinkommen der UNO und des Europarats, welche auch Liechtenstein teilweise bereits ratifiziert hat oder deren Unterzeichnung geplant ist, Regelungen über die Verantwortlichkeit von juristischen Personen vor, welchen man mit dieser Vorlage gerecht wird. Vor diesem Hintergrund sieht die gegenständliche Vorlage die Einführung einer rein strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen vor. Dies entspricht der Rechtslage in den meisten europäischen Staaten, so auch in Österreich und in der Schweiz. Dabei wird kein eigenständiges Gesetz vorgeschlagen, sondern werden das Strafgesetzbuch und die Strafprozessordnung entsprechend ergänzt.

Der Anwendungsbereich der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen bezieht sich auf juristische Personen, die in das Öffentlichkeitsregister eingetragen sind, sowie auf nicht in das Öffentlichkeitsregister eingetragene Stiftungen und Vereine. Erfasst sind sowohl inländische als auch ausländische juristische Personen. Bei den ausländischen juristischen Personen gelten die Anknüpfungsprinzipien des internationalen Strafrechts.

Die genannten juristischen Personen können im Rahmen des gerichtlichen Strafverfahrens verurteilt werden, wenn durch die verbandsbezogene Tätigkeit von Personen, die für die juristische Person handeln, ein Verbrechen oder Vergehen (Anlasstat) begangen worden ist. Dabei ist es erforderlich, dass eine Anlasstat entweder als vollendetes oder doch zumindest versuchtes Vorsatzdelikt oder – soweit strafbar – als Fahrlässigkeitsdelikt begangen wurde. Als Sanktionsform ist eine Geldstrafe vorgesehen, die zur besseren Unterscheidung gegenüber dem Individualstrafrecht als «Verbandsgeldstrafe» bezeichnet

wird. Es besteht allerdings die Möglichkeit zur bedingten Nachsicht von Geldstrafen, die über juristische Personen verhängt worden sind, sowie die Erteilung von Weisungen in Form technischer, organisatorischer oder personeller Massnahmen durch das erkennende Gericht.

### **Öffentliche Landtagssitzung, Mittwoch / Donnerstag, 26. / 27. Mai 2010 Traktanden u.a.**

15. Totalrevision des schiedsrichterlichen Verfahrens (Teilrevision der Zivilprozessordnung sowie Abänderung der Jurisdiktionsnorm und des Unfallversicherungsgesetzes), (Nr. 151/2008); [1. Lesung: 12. Dezember 2008]

Stellungnahme der Regierung (Nr. 53/2010); 2. Lesung

20. Abänderung des Zahlungsdienstegesetzes (ZDG), (Nr. 39/2010); 1. Lesung

21. Abänderung des Gesetzes über die Mehrwertsteuer (Steuersatzerhöhung auf 8 %, 3,8 %, 2,5 %), (Nr. 49/2010); 1. Lesung

22. Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen (Nr. 52/2010); 1. Lesung

### **15 Jahre EWR-Mitgliedschaft**

Zur 15-jährigen Mitgliedschaft Liechtensteins im EWR hat die Regierung einen Bericht und Antrag an den Landtag herausgegeben (BuA Nr. 17/2010 vom 23.03.2010). Das über 300-seitige Werk umfasst neben einem Bericht der Regierung über die politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen, die wirtschaftlichen, finanziellen und personellen Auswirkungen der EWR-Mitgliedschaft die Berichte aus einzelnen Verwaltungsbereichen sowie die Stellungnahmen von Verbänden und Gemeinden. Ein weiterer Anhang gibt einen Überblick über laufende EU-Programme im Rahmen des EWR-Abkommens.

## **Totalrevision des Steuergesetzes**

Das neue Steuergesetz befindet sich aller Voraussicht nach auf der Zielgeraden. Der BuA Nr. 48/2010 vom 04.05.2010 wurde vor wenigen Tagen veröffentlicht. Er umfasst knapp 450 Seiten und gliedert sich in Bericht und Antrag, die Regierungsvorlagen und Beilagen, die u.a. Mikrosimulationen und Berechnungsbeispiele enthalten.

### **Bericht und Antrag**

Der Bericht der Regierung erläutert zunächst die Ausgangslage und demgegenüber das Konzept des neuen Steuergesetzes. Der Reformvorschlag enthält zunächst die wichtigsten Änderungen im Überblick sowie die Erläuterungen der einzelnen Steuerarten. Unter Berücksichtigung der Vernehmlassung werden einzelne Bestimmungen erläutert sowie Motion und Postulat zu einzelnen Bereichen beantwortet. Antrag und Regierungsvorlagen betreffen neben dem Steuergesetz 17 weitere Gesetzesänderungen sowie einen Alternativvorschlag bezüglich dem Kinderabzug von der Steuerschuld. Die Regierung verabschiedete nach mehrjährigen Vorarbeiten und der Vorstellung der Grundgedanken der Reform im Rahmen der «FL Tax Roadmap» am 20.01.2009 den Vernehmlassungsbericht zur Totalrevision des Steuergesetzes; die Vernehmlassungsfrist endete am 03.07.2009.

Die 1. Lesung erfolgte am 08.06.2010 im Landtag. Das Eintreten war unbestritten und die weiteren Diskussionen beschränkten sich auf Detailfragen. Beide Regierungsfractionen lobten die Vorlage als wichtigstes Projekt der laufenden Legislaturperiode.

### **Befristete Selbstanzeige**

«Die von Regierungschef Klaus Tschüscher dem Landtag vorgelegte Steuerreform sieht in den Übergangsbestimmungen eine befristete Selbstanzeige vor. Macht ein Steuerpflichtiger innert eines Jahres nach dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes von der Möglichkeit der Selbstanzeige Gebrauch, so muss er lediglich Nachsteuern für die letzten fünf Jahre zahlen. Er muss keine Zuschläge, keine Strafen und nicht einmal einen Verzugszins entrichten. Diese Steueramnestie für Inländer wurde gestern Abend von den sich zu dieser Frage zu Wort meldenden Abgeordneten als «grosszügige Lösung» gewürdigt.», so das Liechtensteiner Vaterland am 9.6.2010.

Zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sieht Art. 62 des neuen Steuergesetzes eine Mindestertragssteuer von 1800 Franken vor, welche die Besondere Gesellschaftssteuer von bisher 1000 Franken ablösen soll. Diese ist aber nach wie vor umstritten.

*Redaktion*

# meldungen

## Neue Bank bewilligt

Die FMA-Beschwerdekommision hat mit Beschluss vom 29.03.2010 der künftigen SIGMA Kreditbank AG, Vaduz, die Bewilligung zum Betrieb einer Bank mit der Geschäftstätigkeit «Ausleihung von fremden Geldern an einen unbestimmten Kreis von Kreditnehmern» im Sinne des Art. 3 Abs. 1 und 3 Bst. b des Bankengesetzes erteilt. Das gewerbsmässige Betreiben weiterer Bankgeschäfte im Sinne von Art. 3 Abs. 3 des Bankengesetzes, insbesondere auch die Annahme von Einlagen und anderen rückzahlbaren Geldern sowie die Anlageberatung und Vermögensverwaltung, ist der SIGMA Kreditbank AG nicht gestattet. Nach Art. 27 des Bankengesetzes ist eine Aufnahme der Geschäftstätigkeit innert Jahresfrist vorgesehen. Damit sind im Fürstentum Liechtenstein 17 Bankinstitute bewilligt.

## Bewilligte Banken

- Alpe Adria Privatbank AG in Liquidation, Landstrasse 126a, 9494 Schaan
- Bank Alpinum AG, Städtle 17, 9490 Vaduz
- Bank Frick & Co. AG, Landstrasse 14, 9496 Balzers
- Bank Vontobel (Liechtenstein) AG, Pflugstrasse 20, 9490 Vaduz
- Banque Pasche (Liechtenstein) SA, Austrasse 61, 9490 Vaduz
- Centrum Bank AG, Kirchstrasse 3, 9490 Vaduz
- EFG Bank von Ernst AG, Egertastrasse 10, 9490 Vaduz
- Kaiser Ritter Partner Privatbank AG, Herrengasse 23, 9490 Vaduz
- Lamda Privatbank AG, (Geschäftstätigkeit noch nicht aufgenommen), Städtle 27, 9490 Vaduz, (Die Aufnahme der Geschäftstätigkeit ist gemäss Art. 27 BankG bis Ende November 2010 vorgesehen)
- LGT Bank in Liechtenstein AG, Herrengasse 12, 9490 Vaduz
- Liechtensteinische Landesbank AG, Städtle 44, 9490 Vaduz
- Neue Bank AG, Marktgass 20, 9490 Vaduz
- Raiffeisen Bank (Liechtenstein) AG, Austrasse 51, 9490 Vaduz
- SIGMA Kreditbank AG, (Geschäftstätigkeit noch nicht aufgenommen), Drescheweg 2, 9490 Vaduz (Bewilligung

für das Kreditgeschäft gemäss Art. 3 Abs. 3 Bst. b BankG; die Aufnahme der Geschäftstätigkeit ist gemäss Art. 27 BankG bis Ende April 2011 vorgesehen)

- Valartis Bank (Liechtenstein) AG, Schaaner Strasse 27, 9487 Gamprin-Bendern
- Verwaltungs- und Privat-Bank AG, Aeulestrasse 6, 9490 Vaduz
- Volksbank AG, Feldkircher Strasse 2, 9494 Schaan

## Hochschule Liechtenstein

Ab September 2010 startet der neue Studiengang Executive Master of Laws (LL.M.) in International Taxation.

International Taxation: Steuerrecht – Steuersystem – Steuerplanung
<p><b>Modul 1</b> Steuersysteme – Nationales und Internationales Steuerrecht: FL, AT, CH, DE; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 2</b> Internationale Steuerkooperation: DBA/TIEA – Europäisches Steuerrecht – US-amerikanisches Steuerrecht; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 3</b> Nationale und Internationale Besteuerung von Unternehmen und Konzernen; UK-Steuerrecht; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 4</b> Internationale Steuerplanung: Unternehmen – Mehrwert- und Umsatzsteuerrecht; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 5</b> Internationale Steuerplanung: Vermögensstrukturen – Steuerstrafrecht: FL, AT, CH, DE; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 6</b> Internationale Steuerplanung: Finanzinstrumente und Versicherungen – EU-Zinsbesteuerung – Lux-Steuerrecht; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 7</b> Internationale Steuerplanung: Corporate and Wealth Tax Management – HK/SIN-Steuerrecht; 6 Tage, 5 ECTS</p> <p><b>Modul 8</b> International Private Wealth Management: Finance, Recht, Steuern; 6 Tage, 5 ECTS</p>
Master Thesis (4 Monate, 20 ECTS)
<b>Abschluss: Executive Master of Laws (LL.M.) in International Taxation</b>

Das Ziel des Master-Studiengangs besteht in der Vermittlung fundierter Kenntnisse im nationalen, internationalen und europäischen Steuerrecht sowie der internationalen Steuerplanung in Bezug auf Unternehmen, Vermögensstrukturen und Finanzinstrumente. Neben den Steuerrechtssystemen von Liechtenstein, Deutschland, Österreich und der Schweiz, sowie ergänzend von Luxemburg, dem Vereinigten Königreich (UK), den USA, Singapur und Hongkong, wird ein umfangreiches Wissensspektrum betreffend die Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen, globalen Finanzinstrumenten und internationalen Vermögensstrukturen angeboten und interaktiv vermittelt. Dabei werden sowohl Grundlagenkenntnisse der verschiedenen Steuersysteme und deren Zusammenspiel thematisiert als auch die Besonderheiten internationaler Steuergestaltungen dargestellt und anhand von praxisnahen aktuellen Fallbeispielen und Fallstudien sowie auch der Rechtsprechung vertiefend analysiert.

Der Studiengang richtet sich insbesondere an AkademikerInnen aus der Unternehmens-, Banken-, Steuerberatungs-, Treuhand-, Versicherungs-, Verwaltungs- und Beratungspraxis, die eine wissenschaftlich fundierte und zugleich anwendungsorientierte Zusatzqualifikation im Bereich des nationalen und internationalen Steuerrechts sowie der internationalen Steuerplanung erwerben wollen.

## Website der Landesverwaltung

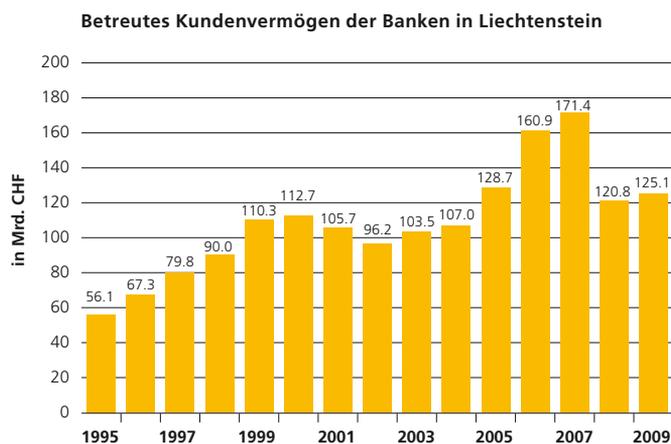
### Aktuelle Entwicklung

Diese Internet-Publikation [http://www.llv.li/amtsstellen/llv-as-wichtige\\_zahlen.htm](http://www.llv.li/amtsstellen/llv-as-wichtige_zahlen.htm) informiert vierteljährlich über die aktuelle Entwicklung der liechtensteinischen Bevölkerung und der Wirtschaft. Sie enthält Angaben zu Bevölkerung, Arbeitsmarkt, Volkswirtschaft, Preisen, Konjunktur, Aussenhandel, Bautätigkeit, Banken, Tourismus, Energie und Verkehr.

### Schlaglichter der aktuellen Entwicklung

- Das betreute Kundenvermögen der Banken steigt von CHF 120,8 Mrd. Ende 2008 auf CHF 125,1 Mrd. Ende 2009. Dies entspricht einer Zunahme um 3,5 %.
- Die Direktexporte von Januar bis April 2010 erhöhen sich um 12,1 % gegenüber dem Vorjahr. Sie betragen CHF 1'086 Mio.

- Die Zahl der Arbeitslosen per 31. Mai beläuft sich auf 500 Personen. Die Arbeitslosenquote sinkt innert Jahresfrist von 2,8 % auf 2,7 %.
- Die ständige Bevölkerung steigt gemäss vorläufigen Ergebnissen bis Ende 2009 auf 35'904 Personen. Dies entspricht einer Zunahme um 0,9% gegenüber dem Vorjahr.
- Die Einschätzung des Konjunkturverlaufs durch die Industrie und das warenproduzierende Gewerbe für das 2. Quartal 2010 bleibt positiv.



## Abfuhr für die Weissgeldstrategie

*Bern.* – Der Schweizer Nationalrat will den Schweizer Finanzplatz nicht auf eine Weissgeldstrategie verpflichten. Er hat gestern mit 126 zu 59 Stimmen eine Parlamentarische Initiative abgelehnt, die die Banken verpflichten wollte, bei Verdacht auf Steuerflucht den Behörden Meldung zu erstatten.

Gleichzeitig wollte die Initiatorin Margret Kiener Nellen die Banken dazu verpflichten, von ihren Kunden eine schriftliche Bestätigung einzuholen, dass die anvertrauten Gelder nicht aus Steuerflucht stammen. Den Banken sei über die Standesregeln bereits verboten, aktive Beihilfe zu Steuerhinterziehung zu leisten, hiess von der Gegenseite. Diese Regeln würden «genügen». (*sda*) *Liechtensteiner Vaterland*, 9.6.2010

Redaktion

## das aktuelle urteil

# Fürstlicher Oberster Gerichtshof 3.12.2009, 2R EX.2008.1496

1. **Unsorgfältige Dokumentation des Stifterwillens kann zu Verlust/ Einschränkung der asset-protection-Funktion der Stiftung führen**
2. **Kriterien zur Unterscheidung des «Anwartschaftsberechtigten» vom «Ermessensbegünstigten»**

### I. Kurzdarstellung des Sachverhalts

Im Rahmen dieses Exekutionsverfahrens beantragte die betreibende Partei zur Hereinbringung ihrer vollstreckbaren Forderung, nämlich Prozesskosten aus einem rechtskräftigen und vollstreckbaren Schiedsspruch, die Forderungsexekution durch Pfändung und Überweisung der den verpflichteten Parteien FP und FW (2 Stiftungen liechtensteinischen Rechts) als Begünstigte gegen die Drittschuldnerin FG, ebenfalls eine Stiftung liechtensteinischen Rechts, zustehenden Forderungen, insbesondere aus den Erträgen des Stiftungsvermögens und aus dem allfälligen Liquidationserlös.

Die FG Stiftung bezweckt gemäss ihren Statuten «*die Ansammlung, Verwaltung und Gebrauch von Vermögenswerten aller Art zugunsten der Destinatäre*» (Art. 2 der Statuten vom 21.12.1999). Art. 5 derselben Statuten bestimmt, dass «*die Art und Weise sowie der Umfang der Begünstigung insbesondere auch die Rechte der Begünstigten im freien Ermessen des Stiftungsrates liegen. Die Zuweisung an die Begünstigten können sowohl aus den Erträgen der FG als auch aus deren Vermögen oder aus beiden stammen*». Ebenfalls «*im freien Ermessen*» liegt gemäss Art. 7 dieser Statuten sowohl die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens durch den Stiftungsrat als auch dessen Entscheidung über Art und Umfang der Berechtigung der Begünstigten.

Das auf der Basis dieser Statuten erlassene Reglement bestimmt, dass FP und FW «*aktuell und unwiderruflich*» – gemeinsam mit zwei anderen Stiftungen – zu je 25% Begünstigte der FG sind.

Während das Landgericht noch unter Hinweis darauf, dass die Verpflichteten zu je 25 % Begünstigte der FG Stiftung seien, in

erster Instanz– ohne vorherige Anhörung der Verpflichteten – dem Antrag der betreibenden Partei zur Hereinbringung ihres vollstreckbaren Anspruchs die Forderungsexekution bewilligte, änderte das Obergericht im Rekursverfahren diesen Beschluss dahingehend ab, dass der Exekutionsantrag abgewiesen wird, und begründete dies zusammengefasst wie folgt:

Da die Verpflichteten in der Vorinstanz noch keine Gelegenheit zur Einwandshebung und Vorbringen von Beweismitteln hatten, galt diesen gegenüber das Neuerungsverbot nicht. Somit konnten diese dem Obergericht nunmehr die Statuten und Reglemente – deren Inhalt oben zusammengefasst ist – insbesondere unter Berücksichtigung des Sachverhalts, dass Art und Weise sowie der Umfang der Begünstigung der beiden Begünstigten im freien Ermessen des Stiftungsrates liege und somit die Begünstigtenstellung «in keinem Fall» Anspruch auf Leistungen gebe, darlegen. Ohne entsprechende Beschlussfassung des Stiftungsrates sei daher eine aus der (Ermessens-) Begünstigtenstellung der Verpflichteten erfließende Forderung noch gar nicht entstanden. Somit sei auch vor der Beschlussfassung des Stiftungsrates, auf die die Verpflichteten keinen Einfluss ausüben könnten, die Forderung aus den Erträgen des Stiftungsvermögens und einem allfälligen Liquidationserlös nicht ausreichend bestimmt, weswegen den Verpflichteten ein klagbarer materiell-rechtlicher Anspruch gegen FG fehle.

### II. Aus den Entscheidungsgründen

Dem von der betreibenden Partei erhobenen Revisionsrekurs gegen die obergerichtliche Entscheidung hat der OGH aus folgenden Gründen Recht beschieden:

Gegen die Auffassung des Obergerichts, beim «Ermessens»-Begünstigtenanspruch der Verpflichteten handle es sich um keine der Exekution zugängliche Forderung und es fehle überdies an einem hinlänglichen «Grundanspruch», wendet der OGH ein, dass die Verpflichteten nach dem Reglement der FG zu je 25 % aktuell und unwiderruflich Begünstigte der Stiftung sind und sich diese Begünstigung auf das gesamte Vermögen erstreckt.

Bezugnehmend auf seine frühere Entscheidung (B vom 3.9.2009 zu 2R EX.2008.2063) im Verfahren mit denselben Verpflichteten und im Wesentlichen identen Rechtsmittelvorbringen begründete er seine Entscheidung wie folgt:

Entgegen dem Vorbringen der Verpflichteten in ihrer Revisionsrekursbeantwortung unterscheide sich deren Rechtsposition im vorliegenden Sachverhalt massgeblich gegenüber jener des Verpflichteten in der Entscheidung des FL-OGH vom 5.2.2009, 2R EX.2008.5850, der nach Massgabe eines Stiftungsratsbeschlusses als Begünstigter der dortigen Stiftung konkurrierend mit anderen Begünstigten wohl zum Zuge kommen konnte. Ebenso aber hätten in der vorzitierten Entscheidung Ausschüttungen nach dem freien Ermessen des Stiftungsrates auch an andere Begünstigte «den Verpflichteten verdrängend» erfolgen können.

Im Rahmen der Forderungsexekution gemäss Art. 217 EO wird auf eine dem Verpflichteten gehörende Geldforderung gegriffen, wobei als taugliches Exekutionsobjekt grundsätzlich alle Arten von Geldforderungen erfasst sind. Hierbei habe – wie der OGH in den Entscheidungen LES 2008, 266 f. und LES 2008, 304 f. dazu ausführte – der betreibende Gläubiger (Sicherungsverwerber) die Forderung des Verpflichteten (Sicherungsgegner), auf die er im Wege der Forderungsexekution (Drittverbot) greifen will, lediglich zu behaupten und die zur Individualisierung dieser Forderung erforderlichen Angaben zu machen. Bei Bewilligung der Forderungsexekution sind die Behauptungen des betreibenden Gläubigers im Exekutionsantrag grundsätzlich nicht nachzuprüfen. Es sei auch nicht zu prüfen, ob die Forderungsexekution zum Erfolg führen wird und insbesondere, ob die zu pfändende Forderung zu Recht besteht.

Im hier gegenständlichen Fall seien die Forderungen der Verpflichteten als Begünstigte der FG auf Geldausschüttungen (aus den Erträgen des Stiftungsvermögens und aus dem allfälligen Liquidationserlös) schlüssig behauptet und hinreichend bestimmt bezeichnet worden und sei auch nicht das Gegenteil aktenkundig. Daher habe sich das Obergericht unzulässigerweise in die Prüfung der Frage eingelassen, ob die behauptete Forderung überhaupt bestehe.

Erst im Drittschuldnerprozess könne deshalb untersucht werden, ob die Forderung, auf die als Exekutionsobjekt gegriffen wurde, bereits entstanden und damit existent sei. Pfändbar seien grundsätzlich auch aufschiebend bedingte und/oder betagte Forderungen. Beispielsweise sei der Anspruch auf eine erlegte Kautionspfändung, selbst wenn noch nicht feststehe, ob und wie weit die Kautionspfändung frei werde.

Wenn der Stiftungsrat der FG Ausschüttungen beschliesse, so müssten gemäss Reglement die Verpflichteten als «aktuell und unwiderruflich Begünstigte» zum Zuge kommen. Sie besäßen insoweit ein Anwartschaftsrecht auf Stiftungsauskehrungen und damit ein aufschiebend bedingtes Recht, das durch den Eintritt der Bedingung (hier Beschlussfassung des Stiftungsrates) zum Vollrecht wird. Es läge im Wesen einer aufschiebenden Bedingung, dass die Entstehung des (Voll-)Rechts von einem derzeit ungewissen Ereignis abhängt.

Die Forderungen der Verpflichteten, auf die Exekution geführt wurde, stellten deshalb ungeachtet ihrer im Rahmen der Exekutionsbewilligung ohnehin nicht zu prüfenden tatsächlichen Existenz ein der Forderungsexekution zugängliches Vermögen dar.

Jedenfalls sei die im gegenständlichen Exekutionsantrag schlüssig behauptete Forderung der Verpflichteten hinreichend bestimmt bezeichnet. Die Frage, ob sie zu Recht bestehe, sei vom Obergericht nicht zu prüfen gewesen.

Unabhängig davon seien die Ansprüche von Ermessensbegünstigten einer Stiftung auf Geldausschüttungen jedenfalls dann, wenn diese Begünstigung unwiderruflich ist, als von der Beschlussfassung des Stiftungsrates abhängige und damit aufschiebend bedingte Forderungen anzusehen, die einen Vermögenswert verkörpern und der Forderungsexekution zugänglich seien.

Somit sei der Hinweis der Verpflichteten auf den Beschluss des OGH vom 5.2.2009 zu 2R EX.2008.5850-17 unbeachtlich. Bei dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt oblag es dem Stiftungsrat, die Begünstigten aus dem Kreis der möglichen Destinatäre nach freiem Ermessen zu bestimmen bzw. auszuwählen. Im Gegensatz hierzu sei die Begünstigtenstellung der Verpflichteten im vorliegenden Fall unwiderruflich und für den Stiftungsrat der FG bindend festgelegt. Nur der Zeitpunkt und die Höhe der Auskehrung von Stiftungsleistungen lägen im Ermessen des Stiftungsrates. Im Unterschied zur E 2R EX.2008.5850 sei somit einer künftigen Ausschüttung von Stiftungsleistungen an die Verpflichteten als Begünstigte keine im Ermessen des Stiftungsrates liegende Auswahlentscheidung hinsichtlich der Person des Begünstigten vorgeschaltet. Anders als bei einer «reinen» Ermessensstiftung (discretionary foundation) läge es nicht in der Kompetenz des Stiftungsrates, autonom und eigenverantwortlich Begünstigte zu bestellen. Damit vermittele die in Exekution gezogene Forderung zwar derzeit keinen klagbaren Leistungsanspruch, jedoch einen bedingt entstandenen und betagten Anspruch der Verpflichteten auf künftige Zuwendungen mit Vermögenswert, auf den die betreibende Partei zur Hereinbringung ihrer Forderung greifen konnte.

### III. Anmerkungen

Die o.a. Entscheidung des Liechtensteinischen OGH beantwortet vordergründig exekutions- bzw prozessrechtliche Fragestellungen. Seine Bedeutung liegt darüber hinausgehend im materiellen Stiftungsrecht. Dies im Besonderen hinsichtlich wichtiger stiftungsrechtlicher Abgrenzungsfragen, nämlich der Feststellung von Kriterien bei der Unterscheidung der verschiedenen Begünstigtenarten, in concreto dem Anwartschaftsberechtigten als «Begünstigter mit Rechtsanspruch»<sup>1</sup> und dem «Ermessensbegünstigten (Begünstigter ohne Rechtsanspruch)»<sup>2</sup> in der Praxis. Der Gläubigerschutz von Begünstigten einer liechtensteinischen Stiftung und weitere, mit der Einsetzung von Ermessensbegünstigten verbundene Schutzwirkungen (discretionary foundation) sind ebenfalls von dieser Entscheidung betroffen.

Im vorliegenden Fall sehen die Statuten der FG Stiftung vor, dass «Art und Weise sowie der Umfang der Begünstigung insbesondere auch die Rechte der Begünstigten im freien Ermessen des Stiftungsrates liegen.» Das Reglement (Beistatut) derselben Stiftung sieht vor, dass aktuell und unwiderruflich die FP Stiftung, die FW Stiftung sowie zwei weitere Stiftungen jeweils mit 25 % an der FG Stiftung begünstigt sind.<sup>3</sup>

Nach dem klaren Wortlaut der Statuten stünde somit die Entscheidung über die Höhe der Begünstigung «im freien Ermessen» des Stiftungsrats. Demgegenüber hat der Stifter (bzw der Stiftungsrat in Umsetzung des entsprechenden Stifterwillens) im – die Statuten ausführenden – Reglement eine 25 %-Quote jeweils für die vier Begünstigten festgelegt und daher dem Stiftungsrat keinen Ermessensspielraum hinsichtlich der Höhe der Begünstigung eingeräumt.

Ohne auf die Konsequenzen dieses offensichtlichen Widerspruchs zwischen Statuten (Stiftungsurkunde) und Beistatuten (Reglement) im vorliegenden Fall näher einzugehen,<sup>4</sup> muss aufgrund der nunmehr vorliegenden OGH-Entscheidung für die Rechtspraxis Folgendes festgestellt werden:

#### 1. Unsorgfältige Dokumentation des Stifterwillens kann zu Verlust / Einschränkung der asset-protection-Funktion der Stiftung führen

Entgegen einer vom Stifter beabsichtigten Schutzwirkung der Stiftung gegenüber Gläubigern der Begünstigten oder weiterer, mit der Errichtung als Ermessensstiftung verbundenen Absichten wie die Vermeidung etwa von anspruchsberechtigten Begünstigten (Stiftung als «asset protection»-Tool) kann die Errichtung von miteinander im Widerspruch stehenden Statuten (Ermes-

sensbegünstigte) und Beistatuten (fehlendes Ermessen) diesen Schutzgedanken «torpedieren».

Freilich kann dieses Problem durch eine statutarische (vgl. Art. 552 § 16 Abs. 2 Ziff. 6 PGR) «vollstreckungsrechtliche Bestimmung» iS des Art. 552 § 36 PGR (vgl. Art. 567 Abs. 3 PGR aF) vermieden werden.

#### 2. Kriterien zur Unterscheidung des «Anwartschaftsberechtigten» vom «Ermessensbegünstigten»

Für die Qualifikation, ob es sich im konkreten Fall – und zwar unabhängig von der jeweiligen Bezeichnung in den Statuten bzw. Beistatuten – tatsächlich um einen Ermessensbegünstigten mit den damit beabsichtigten Rechtsfolgen handelt, muss entsprechend dieser nunmehr vorliegenden Entscheidung iVm der Entscheidung des OGH vom 5.2.2009, 2R EX.2008.5850 der Stifter dem Stiftungsrat nicht nur hinsichtlich des Ausschüttungszeitpunktes, sondern insbesondere hinsichtlich der Auswahl von Begünstigten (z.B. aus einem Kreis von Begünstigten) oder hinsichtlich des Umfangs der Begünstigung einen Ermessensspielraum einräumen.<sup>5</sup>

Hat der Stiftungsrat ausschliesslich ein Ermessen hinsichtlich des Zeitpunktes einer Ausschüttung (und eben nicht auch hinsicht-

<sup>1</sup> Vgl. Überschrift zu Art. 552 § 6 PGR

<sup>2</sup> Vgl. Überschrift zu Art. 552 § 7 PGR

<sup>3</sup> Der genaue Wortlaut der diesbezüglichen Beistatuten-Bestimmung wurde nicht veröffentlicht.

<sup>4</sup> Vgl. FL OGH 5.6.2003, LES 2004, 67 zum früheren Stiftungsrecht, wonach ein derartiger Widerspruch analog dem Verhältnis «zwischen einem Gesetz und der hierzu ergangenen Verordnung» aufzulösen war. Nach Ansicht von Jakob, Die Liechtensteinische Stiftung, 2009, 94 ergibt sich auch nach der Revision des Liechtensteinischen Stiftungsrechts eine «Hierarchie der Stiftungsdokumente, die auf zwingendem Recht beruht und der Parteidisposition entzogen ist», wobei er auf die oa frühere OGH-Judikatur verweist.

<sup>5</sup> In der OGH-Entscheidung vom 5.2.2009, 2R EX.2008.5850, der der Fall einer Forderungsexekution gegenüber einem Stifter, der gemäss Beistatutsinhalt neben anderen Familienmitgliedern ein «echter» Ermessensbegünstigter hinsichtlich Auswahl von Begünstigten und Umfang der Begünstigung war, zugrundegelegen hat, wurde die Exekutionsbewilligung versagt, da eine pfändbare Forderung des Stifters als Begünstigten nicht vorgelegen hat. Dies wurde damit begründet, da es an einem hinlänglichen «Grundanspruch» fehle, den eine Pfändung eines wengleich bedingten oder betagten Anspruchs aus der Begünstigtenstellung voraussetzt, weil die Stiftung als Drittschuldnerin im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung den Begünstigten potentiell überhaupt nicht berücksichtigen hätte müssen und somit andere Personen ebenso – und somit den Verpflichteten verdrängend – anspruchsberechtigt sein konnten.

lich Person des Begünstigten und Umfang der Begünstigung) an Begünstigte, ist dieser Begünstigte – unabhängig von einer Bezeichnung in den (Bei-)Statuten als «Ermessensbegünstigter» – als Anwartschaftsberechtigter gem Art. 552 § 6 Abs. 2 PGR zu qualifizieren, wobei die Tatsache der vom Stiftungsrat in Zukunft zu treffenden, Ermessensentscheidung» als «aufschiebende Bedingung» oder als «Erreichung eines Termins» gilt.

Die Wichtigkeit dieser begrüssenswerten Klarstellung des OGH für die Liechtensteinische Stiftungspraxis liegt evidentermassen nicht nur in der Unterscheidung zwischen Anwart-

schaftsberechtigten und Ermessensbegünstigten hinsichtlich der jeweiligen Vermögensansprüche. Sie hat dadurch auch Auswirkungen auf die Foundation Governance iSd unterschiedlichen Informations- und Auskunftsrechte dieser beiden Begünstigtenarten.<sup>6</sup>

*Dr. Alexander Lins, LL.M., Vaduz*

<sup>6</sup> Vgl. Lins, Informations- und Auskunftsrechte von (Ermessens-)Begünstigten, *liechtenstein-journal* 2009, 38 ff.

## Rechtsprechung Deutschland

### Begründung einer Stiftung liechtensteinischen Rechts

1. **Die wirksame Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht setzt voraus, dass der Stifter das Stiftungsvermögen der Stiftung endgültig und ohne Widerrufsmöglichkeit zuführt.**
2. **Entsprechendes gilt dann, wenn das Vermögen der Stiftung über einen Mandatsvertrag auf Weisung des wirtschaftlichen Stifters zu handeln hat.**
3. **Liegt ein Scheingeschäft vor, so ist das Vermögen weiterhin dem Vermögen des wirtschaftlichen Stifters zuzurechnen und fällt bei dessen Tod in seinen Nachlass. Es steht daher nicht im Wege eines Vertrags zu Gunsten Dritter auf den Todesfall dem im Stiftungsreglement benannten Nachbegünstigten zu.**

OLG Stuttgart, Urteil vom 29.6.2009, 5 U 40/09. Die Entscheidung ist nach Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 25.3.2010 (III ZR 190/09) rechtskräftig, NZG 2009, 1120 und 2010, 520.

Trotz einer sprachlichen Holprigkeiten und der mindestens zweifelhaften dogmatischen Einordnung einer nicht endgültigen Übertragung als «Scheingeschäft»: Das Urteil überrascht niemanden. Die nicht endgültige Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung (und damit einhergehend die jederzeitige Verfügbarkeit der Gelder = «Bankkontostiftung») war immer schon die Achillesferse, mit der eine Stiftung «geknackt» werden konnte.

*Redaktion*

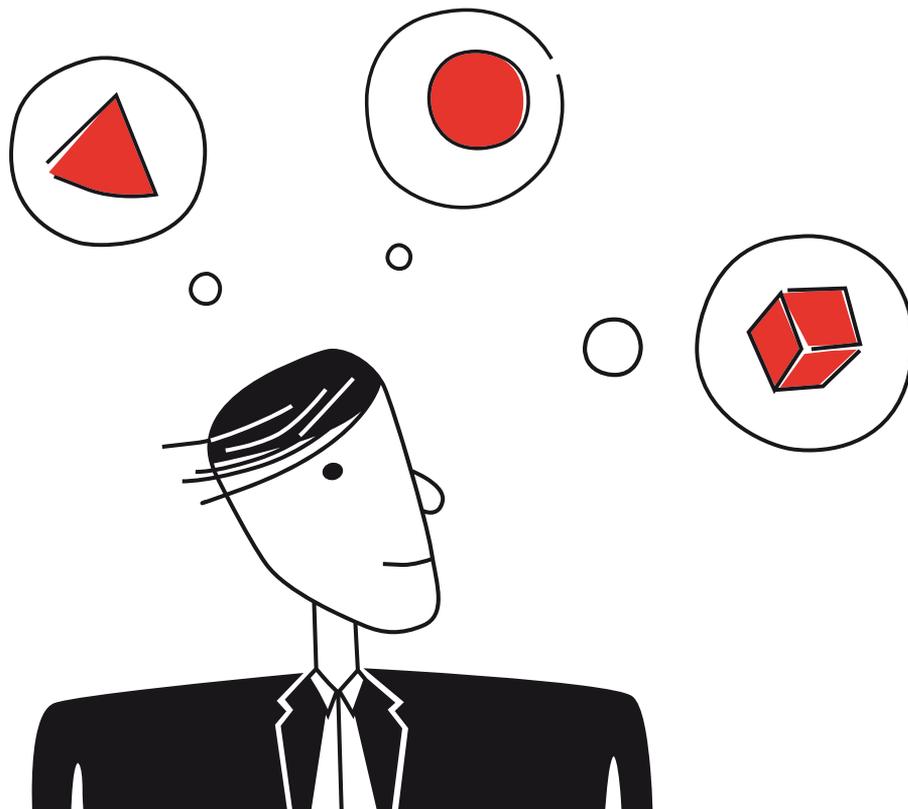
# Beratung. Auf unsere Art.

Kunden sind für uns einzigartig – so wie wir auch. Entsprechend kommen wir Ihnen entgegen: Ganz persönlich und mit grossem Engagement setzen wir für Sie alles kompetent und effizient in Bewegung.

Damit Sie sich ganz entspannt um Ihre persönlichen Dinge kümmern können.



[www.revitrust.li](http://www.revitrust.li)



DIE INDIVIDUALITÄT EINER  
KOMPETENTEN BERATUNG  
STEHT BEI UNS  
IM MITTELPUNKT



**ADMINISTRAL** ANSTALT

**ACCURATA** TREUHAND- UND REVISIONS-AG

**ADVOCATUR** SPRENGER & PARTNER AG

**ASSETA** VERMÖGENSVERWALTUNG AG

Landstrasse 11 | LI-9495 Triesen